



Les dysfonctionnements de l'impôt au Maroc: cas des revenus professionnels

Mohammed Saddougui

► To cite this version:

Mohammed Saddougui. Les dysfonctionnements de l'impôt au Maroc: cas des revenus professionnels. Droit. Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales université Mohamed premier Oujda Maroc, 2014. Français. NNT: . tel-01374198

HAL Id: tel-01374198

<https://theses.hal.science/tel-01374198>

Submitted on 11 Oct 2016

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Open licence - etalab|

ROYAUME DU MAROC
UNIVERSITÉ MOHAMMED PREMIER, OUJDA
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales

CENTRE D'ÉTUDES DOCTORALES: DROIT, ECONOMIE ET GESTION
STRUCTURE de RECHERCHE: L.E.R.J.A.P.

THÈSE présentée par:
Mr. Mohammed SADDOUGUI

Soutenue le: **14 février 2014**

pour obtenir le grade de: **Docteur en droit**

Formation doctorale: Sciences juridiques et politiques

Spécialité: Droit et gestion des contentieux

**La détermination de la base imposable à l'impôt
sur le revenu**

- Cas des revenus professionnels -

THÈSE dirigée par:

Mr. BELOUCHI MOHAMED

Professeur, F.S.J.E.S., Oujda

JURY:

■ Mr. MOHAMMED BELOUCHI	Professeur, FSJES, Oujda	<i>Président</i>
■ Mr. ABDELHAK JANATI-IDRISSI	Professeur, FSJES, Oujda	Rapporteur
■ Mr. ALI ELGUIR	Professeur, FSJES, Fès	Rapporteur
■ Mr. BENALI SADEQUI	Professeur, FSJES, Oujda	Rapporteur

Année universitaire : 2013-2014

Dédicaces

A mes parents, mes beaux parents, mon fils Mohamed et ma femme Fatiha, je dédie cette thèse.

Remerciements

Je tiens d'abord à exprimer ma gratitude à Mr. MOHAMED BELOUCHI qui a été à l'origine de cette recherche et a dirigé cette thèse.

Je lui dois de m'avoir proposé un sujet passionnant au croisement d'intérêts sociaux, économiques et politiques.

Mes remerciements s'adressent également aux membres du jury de soutenance qui ont bien voulu se joindre à ce travail.

Je tiens aussi à remercier les responsables du centre doctorale, du laboratoire auquel je suis rattaché, Laboratoire d'études et de recherches juridiques, administratives et politiques, (LERJAP), ainsi que les professeurs de la faculté des sciences juridiques, économiques et sociales d'Oujda, pour les formations, les séminaires et les colloques auxquels j'ai assisté ou participé.

Enfin, je remercie vivement tous ceux qui m'ont aidé de près ou de loin pour mener à bien ce travail.

Résumé en français

La présente étude vise l'évaluation des marges d'incertitude des techniques et modalités d'imposition des revenus des contribuables, notamment ceux qui ne tiennent pas une comptabilité conformément au plan comptable en vigueur.

Malgré l'apparente technicité des techniques et modalités d'évaluation de la matière imposable, elles ne présentent pas le même degré de rigueur comparativement aux instruments de mesure en sciences expérimentales.

L'origine de ces incertitudes est due dans une large mesure à la structure dualiste du tissu socioéconomique, à l'impertinence de la norme fiscale et à la divergence entre la fiscalité et la comptabilité. En effet, dans notre système d'évaluation de la matière imposable coexistent deux systèmes diamétralement opposés : des régimes plus ou moins rigoureux tels le régime du bénéfice net réel et le régime du bénéfice net simplifié et des régimes rudimentaires tel le régime forfaitaire.

Certes, les progrès entrepris dans le sens d'une modernisation du système d'évaluation sont louables, mais une large population fiscale continue à ignorer partiellement ou totalement la tenue d'une comptabilité même dans ses aspects les plus élémentaires. Cette situation a évidemment des incidences négatives, voire arbitraires, sur l'appréhension de la base imposable.

L'élargissement de l'assiette fiscale est crucial pour garantir les recettes stables nécessaires au financement du développement, notamment dans le contexte de la crise économique et financière actuelle. Une telle situation doit inciter les gouvernements à lutter contre l'évasion et la fraude fiscale, à fiscaliser certains secteurs qui demeurent en marge de toute fiscalisation, notamment l'agriculture, à intégrer dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu le secteur informel, à rationaliser les dépenses fiscales et à faire preuve de création pour imposer les richesses.

D'une manière générale, toute politique qui se veut efficace doit s'orienter dans le sens d'une promotion de la gouvernance fiscale qui devait en principe s'appuyer sur la rationalisation du système d'évaluation de la matière imposable.

Mots clés : Fiscal- Forfait- comptabilité- système- techniques- Professionnel- matière imposable- Revenu- Contribuable- Régime- Fraude- Informel- Recettes- Gouvernance.

Résumé en arabe

تهدف هذه الدراسة إلى تقدير هامش القيمة التقريبية لتقنيات وأساليب فرض الضرائب على الملمزمين، خاصة أولئك الذين لا يمكنهم محاسبة وفقا للأنظمة المحاسبية الجاري بها العمل.

وعلى الرغم من الصبغة التقنية التي تم إضافتها على الطرق المعتمدة لتحديد الوعاء الضريبي، فإنها لا ترقى إلى نفس الدرجة من الصرامة مقارنة بأدوات القياس المتداولة في العلوم التجريبية.

ويعزى هذا الغموض لحد كبير إلى الازدواجية التي تطبع أساليب تقدير المادة الضريبية وكذا عدم ثبوت النصوص التشريعية الجبائية على تأويل واحد وعدم انسجامها مع النصوص المنظمة للمحاسبة.

وتتجلى هذه الازدواجية في اعتماد الإدارة الجبائية على نظامين رئيسيين يتباينان من حيث درجة دقتها أثناء تحديد المادة الضريبية، ويتعلق الأمر بنظام التضريب الحقيقي بشقيه نظام النتيجة الصافية الحقيقية و نظام النتيجة الصافية المبسطة و بنظام الربح الجزافي.

وإذا كانت الجهود المبذولة في اتجاه تحديث نظام تقدير المادة الضريبية جديرة بالثناء، فإن نسبة كبيرة من الغاضبين للضرائب لا تزال غير ملمة بأساليب مسك المحاسبة حتى في أبسط جوانبها، بل وهناك من يجهلها تماما. ومن الواضح أن تأثير هذه الوضعية على تحديد الأساس الضريبي لن يكون إلا سلبيا بل وقد يصل إلى حد التعسف في تطبيق القاعدة الضريبية.

في خضم الأزمة الاقتصادية والمالية التي يعيشها العالم منذ سنة 2008، أضحت توسيع الوعاء الضريبي ضرورة ملحة لضمان عائدات مستقرة لتمويل التنمية. ولبلوغ هذا الهدف ينبغي على الحكومة أن تضع نصب عينها في أي سياسة ضريبية تنهجها مكافحة التهريب والغش الضريبيين، وتضريب القطاعات المنتجة التي لا زالت لا تخضع لأي ضريبة من قبيل القطاع الفلاحي والعمل على إدماج القطاع غير المهيكل في نطاق الضريبة على الدخل. هذا بالإضافة إلى عقلنة التحفيزات الضريبية وترشيدها. بصفة عامة، إن نهج أي سياسة ضريبية لن يكون ناجحا ما دام لا يهدف إلى تعزيز الحكامة الجبائية عن طريق عقلنة نظام تقدير المادة الجبائية الذي يعتبر من دعائمها الأساسية.

الكلمات المفتاحية : جبائي – جزافي – ضريبة على الدخل - محاسباتي – نظام – نتيجة صافية – نتيجة حقيقية – غش ضريبي – قطاع غير مهيكّل - حكامة.

Sommaire

Remerciements.....	I
Résumé en français.....	II
Résumé en arabe.....	III
Sommaire.....	IV
Sigles et abréviations.....	VI
Introduction générale	1

Partie Première

<i>Le caractère dualiste du système d'évaluation de la base d'imposition</i>	<i>17</i>
Titre I : Le caractère dualiste des techniques d'évaluation : un fond traditionnel sur des bases de techniques modernes	19
Chapitre 1 : Genèse du caractère traditionnel des modalités d'évaluation de la base imposable.....	22
<i>Section I : les origines du système d'évaluation traditionnel</i>	<i>24</i>
<i>Section II : Les limites du système d'évaluation traditionnel</i>	<i>48</i>
Chapitre II : Les tendances du système d'évaluation actuel	62
<i>Section I : Les apports des réformes de la politique fiscale au système d'évaluation moderne de l'impôt sur le revenu.....</i>	<i>64</i>
<i>Section II : Apports de la réforme au système d'évaluation de l'IR.....</i>	<i>79</i>
Titre II : Les facteurs d'in vraisemblance du système d'évaluation de la matière imposable.....	91
Chapitre I : L'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale : facteur d'in vraisemblance du système d'évaluation	93
<i>Section I : L'interprétation et la qualification, source d'incertitude de la matière imposable à l'IR</i>	<i>95</i>
<i>Section II : L'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et le flottement de la matière imposable</i>	<i>121</i>
Chapitre II : L'imperfection des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'IR.....	144
<i>Section I : Les insuffisances des régimes réels d'imposition</i>	<i>145</i>
<i>Section II : Persistance du caractère rudimentaire et arbitraire des techniques et modalités d'évaluation de la matière imposable.....</i>	<i>169</i>
Conclusion de la première partie.....	195

Deuxième partie

<i>Pour une meilleure équité du système d'évaluation de la base d'imposition</i>	197
Titre I : Les incidences financières, économiques et sociales du système d'évaluation de la matière imposable	199
Chapitre I : Les incidences financières et économiques du système d'évaluation	201
<i>Section I : Les incidences financières du système d'évaluation</i>	202
<i>Section II : L'impact du système d'évaluation sur le développement économique</i>	221
Chapitre II : Les incidences sociopolitiques du système d'évaluation	234
<i>Section I : Le système d'évaluation et la volonté politique d'extraction fiscale</i>	235
<i>Section II : Le secteur informel : ampleur et stratégie de fiscalisation</i>	264
Titre II : La rationalisation du système d'évaluation : ingrédient d'une gouvernance démocratique fiscale	286
Chapitre I : La régulation endogène et exogène du système d'évaluation	288
<i>Section I : La régulation endogène du système d'évaluation</i>	289
<i>Section II : La Régulation Exogène</i>	304
Chapitre II : Vers un système d'évaluation de la base d'imposition plus performant et rationnel...	326
<i>Section I : Renforcement et rationalisation de l'action des principaux acteurs fiscaux</i>	327
<i>Section II : La concertation en matière fiscale, une composante fondamentale du pouvoir fiscal démocratique</i>	348
Conclusion de la deuxième partie	372
Conclusion générale	374
Bibliographie	380
Liste des tableaux et graphiques	399

Liste des sigles et abréviations

A.F.C.	Association française de comptabilité
A.F.S.E.	Association française de sciences économiques
B.D.C.F.	Bulletin des conclusions fiscales
B.I.T.	Bureau international du travail
B.O.	Bulletin officiel
B.R.R.	Brigade de recherche et de recoupement
B.T.P.	Bâtiments et travaux publics
C.A.	Chiffre d'affaires
C.A.A.	Cour d'appel administrative
C.A.F.R.A.D.	Centre africain de formation et de recherche administrative pour le développement.
C.E.	Conseil d'Etat
C.E.D.H.	Cour européenne des droits de l'homme
C.E.R.D.I.	Centre d'études et de recherches en développement international
C.G.E.M.	Confédération générale des entreprises marocaines
C.G.I.	Code général des impôts
C.L.T.	Commission locale de taxation
C.N.R.F.	Commission nationale de recours fiscal
C.N.R.S.	Centre national de la recherche scientifique
C.N.S.S.	Caisse nationale de sécurité sociale
C.R.E.D.A.F.	Centre de rencontre des administrations fiscales
C.R.P.F.E.	Contribution sur les revenus professionnels ou fonciers exonérés
C.R.R.F.	Commission régionale de recours fiscal
C.S.C.A.	Cour suprême, chambre administrative
D.E.T.	Droit d'enregistrement et du timbre
D.G.I.	Direction générale des impôts
E.N.A.	Ecole nationale d'administration
F.M.I.	Fond monétaire international
F.S.J.E.S.	Faculté des sciences juridiques économiques et sociales
G.P.B.M.	Groupe professionnel des banques marocaines
H.C.P.	Haut-commissariat au plan
I.C.A.R.B.	Initiative concertée africaine sur la réforme budgétaire
I.B.M.	Institut de la banque mondiale
I.B.P.	Impôt sur les bénéfices professionnels
I.G.R.	Impôt général sur le revenu
I.P.C.	Indice de perception de la corruption
I.R.	Impôt sur le revenu
I.S.	Impôt sur les sociétés
I.S.C.A.E.	Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises
I.S.F.	Impôt sur la fortune
L.P.F.	Livre des procédures fiscales
L.G.D.G.	Librairie générale de droit et de jurisprudence
M.E.N.A.	Middle East and North Africa (Moyen -Orient et Afrique du Nord).
N.E.P.A.D.	New Partnership for Africa's Development (Nouveau partenariat pour le développement de l'Afrique).
O.C.D.E.	Organisation de coopération et de développement économiques
P.E.A.	Plan d'épargne en actions
P.E.L.	Plan d'épargne éducation
P.E.L.	Plan d'épargne logement
P.I.B.	Produit intérieur brut
P.M.E.	Petite et moyenne entreprise
P.T.S.	Prélèvement sur traitements et salaires
P.N.U.D.	Programme des nations unies pour le développement

P.N.B.	Produit net brut
P.U.F.	Presse universitaire française
P.V.D.	Pays en voie de développement
R.A.M.E.D.	Régime d'Assistance médicale
R.D.H.	Rapport du cinquantenaire sur le développement humain
R.N.R.	Régime net réel
R.N.S.	Régime net simplifié
R.J.F.	Revue de jurisprudence fiscale
R.E.M.A.L.D.	Revue Marocaine d'Administration Locale et de Développement
R.E.M.A.R.C.	Revue marocaine des contentieux
S.A.	Société anonyme
S.A.R.L.	Société à responsabilité limitée
T.A.	Tribunal administratif
T.I.C.	Technologies de l'information et de la communication
T.P.P.R.F.	Taxe sur les produits de placements à revenus fixes
T.P.C.V.M.	Taxe sur les profits de cession de valeurs mobilières
T.P.E.	Très petite entreprise
T.V.A.	Taxe sur la valeur ajoutée
T.P.I.	Taxe sur les profits immobiliers
U.I.P.	Union interparlementaire
U.P.I.	Unité de production informelle

.....

*«Le juste et l'équitable sont une même chose,
et quoique tous deux soient désirables, l'équitable est meilleur.
Ce qui fait difficulté c'est que l'équitable est juste,
mais non pas juste selon la loi ».*

.....

ARISTOTE, L'ÉTHIQUE À NICOMAUQUE, Livre V, Chapitre XIV.

Introduction

L'impôt est l'une des techniques de l'organisation de la vie en société. Mais, les divers procédés inventés par le gouvernement pour s'approprier les ressources des contribuables sont à l'origine de grands événements qui ont marqué l'histoire de l'humanité. En effet, l'acte d'imposition est d'autant plus insupportable que d'autres contraintes si l'on ne tient pas compte des problèmes techniques posés par l'assiette et le recouvrement de l'impôt ; car il ne suffit pas de savoir qu'un impôt portant une telle dénomination existe, mais il est nécessaire de savoir comment, en fait, concrètement, il est mis en œuvre¹.

Les techniques et modalités de détermination de la base imposable sont sensées frapper et appréhender exactement le revenu imposable et le potentiel fiscal disponible du contribuable. Cependant, elles présentent des incertitudes et manquent de justesse². Leurs étendues ont des limites imprécises. En effet, malgré leur apparente technicité, elles ne sont pas toujours susceptibles de donner des résultats avec le même degré de rigueur et de précision que les instruments de mesure en sciences expérimentales.

L'usage courant de techniques d'évaluation rudimentaires conjugué à l'opacité des textes fiscaux, au caractère évolutif et lacunaire de la norme fiscale et à un pouvoir discrétionnaire conséquent très étendu dévolu à l'administration fiscale, etc., sont autant de facteurs qui génèrent des zones d'incertitudes qui pourraient déboucher sur des évaluations approximatives, voire arbitraires. C'est la mesure de l'étendue de ces dernières qui fera l'objet de ce travail.

L'impôt sur le revenu est le premier impôt véritablement « technique » car il est la traduction de plusieurs principes censés réaliser la « justice fiscale » et dont la progressivité du tarif et la personnalisation sont les deux principaux piliers tout comme la taxation du revenu réel et la discrimination fiscale³. Cependant, la concrétisation du principe de justice fiscale⁴ par la mise en œuvre des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu n'est pas à portée de main. En effet, la faiblesse du système

1 - ARDANT (G.), *L'histoire de l'impôt*, Ed. Fayard, 1971, p.1 et s.

2 - Nous avons emprunté les notions de « justesse » et « étendue » aux sciences expérimentales. La justesse est l'aptitude d'un instrument de mesure à donner des indications égales à la valeur vraie de la grandeur mesurée dans des conditions données. Quant à l'étendue de mesure, elle est l'ensemble des valeurs d'une grandeur à mesurer pour lesquelles l'erreur d'un instrument de mesure est supposée maintenue entre des limites spécifiées.

3 - VAUTRIN (D.), *L'évolution de l'impôt sur le revenu (1914-1952) : contribution à l'étude des relations entre les technosstructures fiscales et le parlement sous les IIIème et IVème républiques*, Tome 1, thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université Nancy II, 17 décembre 2010, p.8.

⁴ - Ce principe est consacré par l'article 39 de la constitution marocaine de 2011 qui dispose que « Tous supportent, en proportion de leurs facultés contributives, les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente Constitution, créer et répartir ».

d'évaluation⁵ de la matière imposable réside dans son caractère dualiste dont le fond est traditionnel avec des empreintes modernes.

Le système fiscal marocain a depuis toujours fait état de conservatisme et d'hostilité à toute réforme moderniste. En effet, dans l'ancien Maroc, seule la zakat, genre d'impôt sur le capital, a fait l'unanimité des contribuables musulmans. C'est un impôt dont les règles de perception⁶ présentent des similitudes avec certaines des caractéristiques de l'impôt sur le revenu, tel nous le connaissons actuellement étant donné qu'il est personnalisé et progressif et que la loi établit un minimum imposable en deçà duquel la richesse n'est plus taxée, le «النصاب niṣab».

Hormis la zakat, les autres impôts qualifiés d'illégaux, ont depuis toujours suscité l'hostilité des contribuables à l'encontre des pouvoirs qui les ont institués pour répondre à des exigences budgétaires immédiates. On reprochait ainsi à ce système d'évaluation le fait que son application l'avait rapidement transformé en arbitraire et la justice fiscale n'était respectée ni sous son aspect personnel, ni sur le plan matériel⁷.

La dernière réforme qu'a connue le Maroc avant le protectorat français a vu tomber en désuétude l'institution d'un nouvel impôt agricole appelé « le tertib الترتيب », frappant les sujets marocains comme les européens. Mais, dès l'avènement du protectorat en 1912, la légalité de l'impôt ne fut plus contestée. Le « tertib » est resté cependant la clef de voûte du système fiscal pendant le protectorat et fut alors organisé de manière à exercer une fonction économique qui consiste à favoriser certains produits agricoles en les exonérant de toute imposition.

L'une des caractéristiques de la fiscalité marocaine au temps du protectorat, c'est qu'elle s'est dédoublée en deux systèmes qui semblent répondre à la dualité des structures économiques et sociales d'un Maroc moderne :

⁵ - Ce qu'on entend par système d'évaluation l'ensemble des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu qui comprend :

- Le régime de déclaration contrôlé ou régime du bénéfice réel normal ou simplifié, basé sur un système d'informations capable de gérer les déclarations et fait appel aussi bien à des sources d'informations internes qu'externes, à l'administration fiscale et au contribuable. Ce régime consiste en la détermination par l'entrepreneur lui-même de son résultat net imposable, calculé à partir de la comptabilité de son entreprise ;

- Le régime du forfait pratiqué à une grande échelle est un régime optionnel spécifique aux petites entreprises dont le chiffre d'affaire annuel ne dépasse pas un certain seuil déterminé par la loi ;

- Le mode « constatatif » est un régime qui permet à l'administration fiscale, lorsqu'elle dispose d'informations suffisantes d'asseoir unilatéralement l'assiette fiscale. L'administration fiscale peut recourir par exemple aux signes extérieurs pour évaluer la capacité contributive d'un contribuable. Mais, généralement ce régime est imprécis et ne reflète pas l'image réelle de la matière imposable.

⁶ - Le Coran n'a pas fixé expressément des règles de perception de la zakat. Ces dernières sont l'apanage du droit musulman (الفقه الإسلامي). Elles sont traitées par les différentes écoles juridiques musulmanes.

⁷ - JOUANNET (J.), *L'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat*, Tome II, Livre IV, Titre I, L.G.D.G., Paris, 1952, p. 15.

- Une structure économique et sociale traditionnelle. C'est une structure fermée de consommation fondée essentiellement sur l'agriculture. La structure rurale du Maroc « autochtone » est une structure primitive dont les éléments entretiennent des rapports simples et invariables conditionnés par un mode de vie séculaire ;
- Une structure économique et sociale moderne. C'est une structure ouverte de production. Elle est complexe et repose sur la hiérarchie des activités primaires (agricoles), secondaires (industrielles et commerciales) et tertiaire (libérales, administratives, culturelles)⁸.

L'évolution de la fiscalité marocaine pendant le protectorat s'est caractérisée par une extrême mobilité de la législation qui est devenue de plus en plus complexe notamment après 1939, date d'apparition des impôts sur le revenu.

Concernant les modalités d'évaluation des impôts directs, la fiscalité accorde une large place au forfait, exonère le capital et ses produits et impose modérément le travail salarié. Dans l'ensemble, les recettes tirées des impôts sur un revenu le plus souvent présumé ne correspondent pas du tout au véritable revenu économique⁹.

La période qui a suivi l'indépendance fut caractérisée sur le plan fiscal par des aménagements fragmentaires de portées très limitées. La première réforme fiscale du Maroc indépendant fût réalisée en décembre 1961. Elle a intéressé la taxe urbaine et les Prélèvement sur les traitements et salaires (P.T.S.) qui ont subi des modifications légères ; quant à la patente et l'impôt sur les bénéfices professionnels (I.B.P.), ils ont fait l'objet d'aménagements qui ont porté sur le taux et les modalités de calcul. Mais la modification la plus importante a porté sur le « tertib » qui a été remplacé par l'impôt agricole. Cette mesure a débouché sur la sous-imposition du secteur agricole dont le rendement ne représentait que 6% des recettes fiscales et 1% seulement des recettes totales¹⁰.

A la veille de la réforme des années 80, le Maroc était doté d'un régime d'impôts qui se caractérisait par l'existence de deux structures superposées : un système cédulaire frappant les diverses catégories de revenus ou bénéfices auquel vient se superposer une contribution complémentaire sur le revenu global des personnes physiques.

⁸ - JOUANNET (J.), *L'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat*, Tome III, Livre IV, Titre II, L.G.D.G., Paris, 1952, p. 145 et s.

⁹ - ZEMRANI (B.A.), *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc*, L.G.D.G., Paris, 1982, p.33.

¹⁰ - Ibid., p.36.

Le système d'évaluation de la matière imposable mis en œuvre jusqu'alors n'a guère évolué et a conservé dans ses grandes lignes les mêmes techniques héritées du protectorat. Les fluctuations des prix des matières premières qui ont conditionné la rentabilité du système cédulaire tout comme les incessants aménagements des règles d'assiette, de taux et de procédures, en plus du régime forfaitaire érigé en droit commun, sont autant de facteurs qui ont accéléré sa défaillance.

L'instabilité et l'incohérence de la législation fiscale, facteurs d'insécurité juridique, conjuguées à la multiplication des prélèvements et des taux sont autant de problèmes qui ont rendu la manipulation de ces impôts difficile. En conséquence, le déséquilibre du budget n'a pas cessé de s'aggraver. Aussi une réforme globale des structures fiscales s'est-elle avérée indispensable¹¹.

Effectivement, sous la contrainte d'une situation économique et financière très difficile et une structure fiscale défaillante, le Maroc a entamé une réforme fiscale en 1984 qui a porté le sceau des institutions financières internationales : le Fond monétaire international et la banque mondiale ont exigé le rééchelonnement de sa dette.

L'objectif tant attendu d'une telle réforme était l'élaboration d'un système fiscal moderne palliant les insuffisances du système traditionnel jusqu'alors en vigueur. Elle a en effet abouti à l'institution d'un système fiscal tripartite¹² dont l'impôt général sur le revenu fut le dernier maillon et a procédé en parallèle à la simplification des techniques, à l'harmonisation et l'unification des concepts et des procédures.

Mais, l'examen du système fiscal actuel montre clairement que si l'impôt sur le revenu (I.R.)¹³ est un impôt synthétique, il conserve néanmoins les caractéristiques du système cédulaire et maintient les modalités et les techniques rudimentaires propres au système d'évaluation traditionnel. Le caractère synthétique de l'I.R. n'a pas conduit à l'institution d'un impôt vraiment unique qu'une seule opération permettrait de calculer et dont une seule vérification assurerait le contrôle. En effet, comme le système cédulaire, le système synthétique requiert, au préalable, l'identification et l'imposition des différentes catégories de revenus du contribuable¹⁴.

11 - OUSIDHOM (Y.), *La modernisation des systèmes fiscaux au Maghreb*, Thèse pour le doctorat en droit, Université JEAN MOULIN-LYON III, 2001, p.33 et s.

12 - La réforme fiscale a abouti à la mise en œuvre de la TVA (1986), de l'IS (1988) et de l'I.G.R. (1989).

13 - L'impôt général sur le revenu (I.G.R.), institué en 1989, a été remplacé par l'impôt sur le revenu (I.R.) depuis le premier janvier 2006 en vertu de la loi de finances 2006. (Loi de finances n°35-05 pour l'année budgétaire 2006. B.O. n°5382 bis du 29/12/2005)

14 - MEHL (L.) et BELTRAME (P.), *Sciences et techniques fiscales*, P.U.F, 1ère édition, 1984, p. 280.

Ainsi, le système analytique persiste toujours dans le système synthétique et le principe de globalisation de l'impôt n'est en réalité qu'un assemblage des anciennes cédules où chacune est soumise à ses propres règles. D'autant plus que certains impôts demeurent libératoires¹⁵ et d'autres continuent à échapper à l'impôt, comme c'est toujours le cas pour l'impôt agricole qui continue à bénéficier d'une défiscalisation totale au moins jusqu'à 2013. Cette situation constitue évidemment une entorse au principe d'égalité devant l'impôt.

En revanche, l'apport de la réforme fiscale en matière de modalités d'évaluation de la matière imposable est l'adoption du régime net réel (R.N.R.) comme régime de droit commun au lieu du régime forfaitaire, et l'institution du régime net simplifié (R.N.S.) comme régime intermédiaire entre le forfait et le R.N.R. Cela a permis la généralisation du système déclaratif permettant au contribuable de bénéficier d'une procédure contradictoire afin d'évaluer aussi exactement que possible la matière imposable.

Si le système d'évaluation actuel a acquis une certaine modernité en rendant la tenue d'une comptabilité fiable et probante obligatoire pour les contribuables soumis aux régimes réels, il présente, néanmoins, des défaillances qui lui ôtent une part non négligeable de sa rigueur, objectif d'un système d'évaluation équitable. En effet, si en principe la tendance devrait être l'assujettissement de la majorité des contribuables au R.N.R., ou tout au moins au R.N.S. où un minimum de comptabilité est requis, l'option pour les régimes réels ou forfaitaire est toujours possible tant que le chiffre d'affaires réalisé n'a pas dépassé pendant deux années consécutives les seuils prévus par la loi. Cette possibilité d'option constitue une entrave à la généralisation du R.N.R. D'autant plus qu'elle est utilisée par les contribuables de mauvaise foi, notamment les faux forfaitaires, pour se réfugier et se maintenir dans le régime forfaitaire constituant une importante fuite de la matière imposable et échapper ainsi à une évaluation réelle de leur capacité contributive.

Certes, l'adoption du régime du bénéfice net réel comme régime de droit commun vise l'appréhension de la capacité contributive réelle du contribuable en palliant les insuffisances des régimes rudimentaires. Mais, l'apparente technicité de ce système d'évaluation se trouve tronquée par des facteurs d'invraisemblance endogènes qui manifestent les imperfections des techniques et modalités de détermination de la matière imposable. Ainsi, si en principe le R.N.R. devrait répondre au double objectif d'optimisation du rendement fiscal et d'amélioration de l'équité fiscale, cette équation est remise en question du fait de la relativité

¹⁵ - Telle la taxe sur les profits immobiliers (T.P.I.) (quoique intégrée dans le texte de l'IR.)

de la valeur probante de la comptabilité et l'insuffisance de la qualité de la norme comptable et fiscale.

En effet, l'interférence des disciplines fiscales et comptables n'est pas sans incidences sur les états de synthèse de l'entreprise. L'implication du droit fiscal en matière comptable s'impose à l'occasion de la détermination du résultat fiscal puisque « le résultat fiscal de chaque exercice est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice, engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable, en application de la réglementation comptable en vigueur, modifiée, le cas échéant, conformément à la législation et à la réglementation fiscale en vigueur ¹⁶ ».

Les problèmes majeurs qui surgissent lors de la détermination du résultat fiscal sont donc inhérents à l'existence d'une certaine divergence entre une fiscalité présentant un caractère libéral et la comptabilité. Les dispositions fiscales qui, normalement, ne devraient donner lieu, en comptabilité, qu'à des rectifications extracomptables sont interprétées autrement par l'administration fiscale en subordonnant certaines charges déductibles à une comptabilisation préalable (amortissements et provisions par exemple) et en rendant obligatoire certaines écritures non conformes avec la doctrine comptable¹⁷. Ce qui complexifie certainement la détermination du résultat fiscal.

Or, si le caractère libéral de la fiscalité offre à l'entreprise, dans certains cas, une diversité de choix en matière de gestion, cette dernière peut user de ce droit pour réduire la base imposable. Mais, l'administration fiscale peut exercer son droit de regard en intervenant pour redresser cette liberté soit sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion ou sur celui de l'abus de droit¹⁸. Ainsi, si en principe l'administration fiscale n'a pas le droit de s'immiscer dans la gestion de l'entreprise, elle est, en revanche, en droit de vérifier que les décisions prises par celle-ci ayant une répercussion fiscale ont bien été prises dans son intérêt et non pas dans l'intérêt personnel de ses dirigeants¹⁹.

L'intervention de l'administration fiscale peut user de l'« arme » de la théorie de l'abus de droit pour s'immiscer dans la gestion de l'entreprise lorsqu'elle constate que cette dernière

16 - Article 8 du C.G.I., 1er §.

17 - COZIAN (M.), *Précis de fiscalité des entreprises*, 8ème éd., Litec, Paris, 1984, p.204.

18 - BESANCON (V.), *Optimisation fiscale et abus de droit : l'exemple des entreprises dans la jurisprudence depuis 1994*, [En ligne], Mémoire soutenu en vue de l'obtention du D.E.A. de droit des affaires, Faculté de droit, de sciences politiques et de gestion, Université Robert Schuman Strasbourg III, Année universitaire 1999-2000, p.7. Disponible sur : <http://cde.alsace.cnrs.fr/IMG/pdf/BESANCON.pdf> (Consulté le 18/08/2011).

19 - Ibid.

a fait usage de droit de manière intolérable pour éluder l'impôt. Il s'agit ainsi de faire fin au détournement du droit à des fins exclusivement fiscales²⁰.

De ce fait, l'incertitude de la matière imposable semble confirmée même dans le cas où le régime du R.N.R. est appliqué. Cela trouve son explication dans le fait que l'appréhension de la matière imposable est d'autant plus approximative que l'administration trouve des brèches pour s'impliquer d'avantage dans la gestion de l'entreprise. Un tel constat nous permet ainsi d'entrevoir la donne lorsqu'on met en œuvre d'autres techniques et modalités d'évaluation plus rudimentaires.

Si le R.N.R. cherche à frapper exactement le revenu du contribuable, il va trouver son complément imparfait dans le concours du régime net simplifié (R.N.S.) introduit pour pallier les contraintes de la mise en œuvre du système déclaratif²¹.

En effet, face à un environnement socioéconomique sous-développé, la tenue d'une comptabilité n'est pas toujours possible et la diversité des tailles des entreprises requiert des obligations comptables proportionnées à chaque catégorie d'entreprise. Or, la majorité des entreprises sont soit des petites et moyennes entreprises (P.M.E.), soit de très petites entreprises (T.P.E.) ; l'objectif du R.N.S. est d'alléger les obligations comptables de ces dernières. Ce qui n'est pas évidemment sans inconvénients sur la détermination de la base imposable.

L'introduction de ce régime d'imposition dans le système d'évaluation n'a jamais fait l'objet d'une évaluation précise pour en estimer les avantages et les inconvénients. Mais, l'évaluation de l'activité des centres de gestion de comptabilité agréés constitue un indice qui nous permet de dire dans quelle mesure ce régime d'imposition a atteint ses objectifs. Ainsi, il semble que la création de ces centres n'a guère amélioré la situation en ce qui concerne la connaissance des bénéfices exacts des entreprises. Cette conclusion se trouve davantage confirmée lorsqu'on sait que certains pays développés, tel le Canada²², après avoir procédé à une étude fondée sur une analyse empirique et systématique, ont conclu que ce régime qu'ils ont adopté pour alléger et simplifier le processus de préparation de déclaration de revenus et l'amélioration de l'équité du régime d'imposition n'a pas atteint ses objectifs et ont proposé son abolition pure et simple.

²⁰ - CE 10 juin 1981 n° 19079 plén. : RJF 9/81 n° 787, concl. Lobry Dr. fisc. 48-49/81 c. 2187, [En ligne], Disponible sur : <http://www.conseil-d-etat.fr>

²¹ - VAUTRIN (D.), op. cit., p.8.

²² - ALLARD (M.P.) et al, « *Le régime d'imposition simplifié au Québec : est-ce vraiment plus simple ?* », [En ligne], Chaire de Recherche en Fiscalité et en Finances publiques, Disponible sur : https://depot.erudit.org/bitstream/002200dd/1/regime_simplifie.pdf, consulté le 10/09/2012.

D'ailleurs dans le cas du Maroc, cette situation a permis de pérenniser l'application du régime d'imposition simplifié conçu à l'origine pour une période transitoire afin de permettre le passage au régime d'imposition réel et la généralisation de la tenue de la comptabilité. Mais force est de constater qu'en pratique l'adhésion à ces centres est très faible²³ et peut même entraîner des abus de la part de certains contribuables. Ces derniers essaient par exemple de faire du centre une échappatoire pour se dérober à leurs obligations fiscales. Ainsi, grâce à l'assistance du centre, beaucoup de ces petites entreprises ont vu leur imposition (redressement après un contrôle fiscal) diminuée en concertation avec l'administration fiscale. Mais une fois adhérentes du centre, elles déclarent des résultats déficitaires en minorant leur chiffre d'affaires. L'exemple le plus flagrant est celui des bureaux de tabac qui déclaraient des chiffres d'affaires largement en dessous de la réalité. En procédant à un recoupement auprès de leurs fournisseurs, l'administration fiscale a pu évaluer leurs recettes réelles, ce qui s'est traduit par une imposition pénalisante. Le recours au centre a permis de baisser ces redressements de 50%²⁴.

A l'occasion de chaque loi de finances, le gouvernement affiche un regain d'intérêt pour l'imposition des P.M.E. et des T.P.E. du fait qu'elles constituent un élément essentiel de l'architecture fiscale, notamment en les incitant à adopter le R.N.S. comme régime dérogatoire et transitoire pour un passage doux au régime de droit commun. Cependant, la réalisation de cet objectif est contrariée par l'inadaptation des structures socioéconomiques qui ne facilitent pas la tenue d'une comptabilité conforme aux normes du plan comptable, voire la tenue d'une comptabilité de trésorerie. L'adoption par le législateur fiscal marocain de la cotisation minimale²⁵ peut être interprétée comme une alternative à l'échec de ce régime.

²³ - DIOUF (A.), « *Les centres de gestion de comptabilité agréés peinent à convaincre* », [En ligne], La gazette du Maroc, n°366, du 06/10/2003, disponible sur : http://www.lagazettedumaroc.com/articles.php?id_artl=3364&n=336&r=5&sr=684

- Les centres de gestion de comptabilité agréés ont été initiés par le ministère du Commerce et de l'industrie par Dahir n°1-91-28 portant promulgation de la loi 57-90 (Dahir n° 1-91-228 du 13 Joumada I 1413 (9 novembre 1992) portant promulgation de la loi n° 57-90 relative aux Centres de gestion de comptabilité agréés, B.O., n° 4183 bis du 30 décembre 1992) pour aider les très petites entreprises à tenir leur comptabilité, à améliorer leur gestion, payer leurs impôts et sortir de l'informel. Mais dès le début, il s'est avéré que la création de ces centres n'a pas provoqué d'engouement chez les contribuables qui tiennent une comptabilité simplifiée, super-simplifiée ou ne tiennent pas du tout de comptabilité. En effet, au cours des cinq premières années de leur création, Sur sept centres créés à travers le Maroc, ceux qui fonctionnent ne totalisent que 222 adhérents. Le premier centre qui a vu le jour est celui de Rabat. Ce centre n'a enregistré durant ses premières cinq années de création aucun adhérent. (Dans le même numéro de La gazette du Maroc)

²⁴ - ELBAHY (N.), « *Centre de comptabilité : dur apprentissage de la transparence* », [En ligne], L'économiste, Édition N° 1457 du 14/02/2003, disponible sur : www.leconomiste.com

²⁵ - En vertu des dispositions de l'article 144-A du C.G.I., la cotisation minimale est un minimum d'imposition que le contribuable soumis à l'IS. ou à l'I.R. au titre des revenus professionnels et profits fonciers sont tenus de verser même en l'absence de bénéfice.

De ce fait, l'impôt forfaitaire devrait continuer à jouer encore son rôle; ce qui ne laisse pas présager une modernisation effective du système d'évaluation de la matière imposable au moins à court terme.

L'administration fiscale marocaine doit donc continuer à mettre en œuvre des régimes d'imposition rudimentaires « tendant par là à privilégier la simplicité et la commodité de l'évaluation par rapport à son exactitude²⁶ ». Ce sont des régimes archaïques qui se sont transformés au fil des années en un véritable refuge pour les « faux forfaitaires » en provoquant l'érosion de la matière imposable. Mais, malheureusement, le gouvernement ne semble s'intéresser ni de près ni de loin de la persistance de ces régimes puisqu'il n'affiche pas de volonté réelle à procéder à leur réaménagement au moins d'une manière progressive comme l'on fait d'autres pays tels la France et la Tunisie.

Le laxisme et l'inertie du pouvoir décisionnel fiscal marocain n'est pas difficile à démontrer puisque statistiquement, au bout de deux décennies, seulement 13 professions ont été ajoutées aux 38 professions déjà exclues de l'application du régime forfaitaire. Ainsi, la généralisation de la comptabilité semble loin d'être réalisable.

Outre les facteurs d'invraisemblance endogènes du système d'évaluation de la matière imposable, d'autres facteurs exogènes sont à l'origine de l'imperfection du système d'évaluation de la matière imposable.

En effet, la problématique majeure que le législateur fiscal marocain a essayé de résoudre depuis la mise en œuvre de la loi-cadre sur la réforme fiscale est de rétrécir la marge d'incertitude du système d'évaluation en procédant surtout à l'harmonisation et la simplification du système fiscal, au réaménagement du barème d'imposition de l'IR et à la rationalisation des dépenses fiscales. Néanmoins, la portée de ces mesures demeure insuffisante.

Ainsi, l'invraisemblance du système d'évaluation se vérifie sous plusieurs aspects qui se ramènent à l'incertitude résultant de l'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et à celle générée par les imperfections des techniques et modalités de détermination de la base imposable.

Une telle incertitude trouve sa justification dans les difficultés résultant de l'interprétation des textes fiscaux et la qualification de situations factuelles qui procurent à l'agent fiscal un pouvoir discrétionnaire qui s'avère dans certains cas intolérable ; cela n'est pas évidemment sans préjudice sur la sécurité juridique du contribuable.

²⁶ - MEHL(L) & BELTRAME (P.), op. Cit, p.291.

L'inaccessibilité et l'inintelligibilité de la norme fiscale, source de problèmes d'interprétation et de qualification, n'est pas fortuite. Elle est due dans une large mesure à la complexité du droit fiscal générée par l'inflation de ses dispositions dont la rédaction est généralement de qualité médiocre²⁷ et à l'imprécision du vocabulaire juridique. D'ailleurs l'opacité de la notion même de revenu et la difficulté d'en préciser le sens n'est pas nouvelle en droit fiscal. La législation fiscale marocaine ne donne pas de définition précise à la notion de revenu et en adopte la conception large. La seule précision concerne les principes selon lesquels doit être déterminé le revenu net imposable relevant de chaque catégorie de revenu et profit à laquelle s'applique l'I.R.²⁸.

Si une telle ambiguïté de la notion de revenu rend difficile la tâche de détermination de la base imposable, elle est aggravée par l'opacité d'un vocabulaire que le droit fiscal emprunte à d'autres branches de droit. Un tel emprunt est évidemment corollaire de l'extension de la notion de revenu par laquelle le législateur tend à couvrir des situations socioéconomiques très hétérogènes. Il en est ainsi, à titre illustratif, des notions de profession, de commerce, d'artisan, d'activité, etc. Cette opacité notionnelle génère nécessairement des divergences lorsqu'il s'agit de confronter la loi à des situations de fait et provoque un contentieux important. Le rôle régulateur du juge fiscal s'avère nécessaire pour garantir une appréhension plus ou moins exacte de la matière imposable.

Il faut aussi ajouter que les facteurs d'invraisemblance du système d'évaluation peuvent persister même dans l'hypothèse où cette norme ne présente pas de difficultés notables d'interprétation. En effet, la conception de la norme fiscale, aussi meilleure que soit-elle, ne vaut que pour l'administration qui la mise en application. L'attitude subjectiviste de l'agent fiscal et la contrainte d'une capacité limitée de l'administration fiscale sont autant de problèmes qui se conjuguent pour aggraver l'imprécision des règles d'évaluation de la matière imposable.

En adoptant le système de la déclaration contrôlée, la législation fiscale marocaine a de ce fait mis entre les mains du contribuable un mode d'évaluation et de détermination de la matière imposable. Parallèlement, le fisc s'est vu attribuer un accroissement qualitatif et quantitatif de ses armes juridiques²⁹, à savoir le droit de contrôle, contrepartie logique du système déclaratif.

²⁷ - MARCHESSOU (PH.), *L'interprétation des textes fiscaux*, Ed. Economica, 1980, p.27.

²⁸ - Pour d'amples précisions, consultez les dispositions de l'article 22 du C.G.I.

²⁹ - TIALATI (A.), *L'administration fiscale marocaine*, Thèse de doctorat du 3^{ème} cycle en droit public, université de Montpellier 1, Faculté de droit et des sciences économiques, juin 1984, p.95.

Néanmoins, ce droit se trouve limité sous la contrainte des faiblesses de moyens humains et matériels et de l'organisation du contrôle fiscal. Hormis certaines performances de l'administration fiscale enregistrées depuis la réforme des années 80, les moyens affectés au contrôle fiscal demeurent en deçà des exigences, notamment face à une population fiscale sans cesse croissante. Cela débouche généralement sur une situation où, d'une part, l'agent vérificateur se trouve astreint à ne pas traiter les déclarations des contribuables dans des conditions meilleures ou tout au moins normales et, d'autre part, un comportement hostile à l'action du fisc se développe chez le contribuable et se manifeste généralement par l'évasion et la fraude fiscale.

D'ailleurs, la mise en exergue des limites des moyens d'action n'est pas difficile à révéler. Il suffit de comparer les contributions des différentes catégories de contribuables aux recettes de l'I.R. pour s'apercevoir qu'au titre de l'année 2009 par exemple, les revenus salariaux retenus à la source supportent toujours le poids de l'impôt en participant à hauteur de 70% aux recettes fiscales contre seulement 11% pour les revenus professionnels nécessitant le traitement de déclarations des contribuables ; en plus 40.000 unités de production informelles s'ajoutent chaque année au tissu économique tout en restant à l'abri de toute imposition³⁰.

En revanche, la prééminence de la contrainte de rendement qui pèse sur le vérificateur dont le travail est évalué en fonction des montants des redressements effectués l'emporte sur la qualité de contrôle qui est reléguée en seconde position. Ainsi, les « nobles » objectifs financiers et économiques justifient la jouissance des entités administratives d'armes puissantes tels le droit de communication, le droit de constatation, la taxation d'office, le droit de sanction pour exercer le pouvoir fiscal vis-à-vis du contribuable³¹. La contrainte de rendement structure donc la mission du vérificateur et l'incite à privilégier la rentabilité de l'impôt en faisant usage de cet arsenal juridique à la qualité de contrôle et à la relation avec le contribuable.

Dans un tel environnement juridique hostile, appréhender aussi exactement que possible la matière imposable ne peut être que compromis. Dans ce contexte, le contribuable doit avoir droit à la protection contre les changements de la doctrine de l'administration fiscale qui doit avoir un comportement cohérent en créant les conditions propices pour que le contribuable ait

³⁰ - Enquête nationale sur le secteur informel en 2007,[En ligne], Disponible sur : www.hcp.ma

³¹ - NARHACH (A.), *Essai sur la nature du pouvoir fiscal au Maroc : Approche de la dimension administrative des rapports autorité fiscale- contribuables*, thèse pour le doctorat en droit public, Université Mohamed V, F.S.J.E.S. Rabat, Année universitaire 200-2001, p. 183.

confiance dans ses instructions ; autrement dit, les contribuables qui s'étaient conformés à l'interprétation administrative initiale ne devaient pas se retrouver débiteurs pour le passé et être frappés d'un rehaussement d'impôt tout en bénéficiant de garanties au long des vérifications fiscales³².

Le contribuable doit aussi bénéficier de garanties offertes par la procédure de redressement contradictoire tout au long du processus des vérifications fiscales. Par ailleurs, la dynamique des droits du contribuable doit être renforcée pour le soustraire à l'opacité de la norme fiscale. Ainsi, les droits particulièrement nécessaires à une fiscalité complexe sont le droit à l'information et le droit à l'assistance fiscale³³. Tous ces droits réunis sont la contrepartie nécessaire pour redresser le déséquilibre provoqué par les différents facteurs d'invraisemblance des techniques et modalités d'évaluation de la matière imposable.

« L'arme fiscale » semble dépassée dans le sens où l'impôt sur le revenu va devenir progressivement non plus une arme politique mais une arme technique entre les mains des fonctionnaires des bureaux du Ministère des finances pour s'efforcer de réaliser non plus totalement l'idéal de justice fiscale, mais simplement de faire en sorte que cet impôt ne soit plus fraudé et qu'il produise un rendement suffisant³⁴ ».

C'est de la critique de cette situation que découle l'intérêt de l'étude de ce sujet. L'objectif ainsi poursuivi tout au long de ce travail est d'évaluer l'étendue de la marge d'approximation des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu du fait de la complexité des techniques fiscales qui sont désormais l'apanage des techniciens fiscaux. La recherche de la remise en question de cette situation en essayant d'aboutir à un idéal de justice fiscale est tributaire de la rationalisation et la démocratisation du système d'évaluation de la matière imposable.

A partir de là, l'intérêt de cette recherche n'est plus à démontrer lorsqu'on sait que l'efficacité d'un impôt est étroitement liée au degré de rigueur et de précision des techniques et modalités d'imposition mises en œuvres. En d'autres termes, le degré d'équité d'un impôt est manifestement le reflet du niveau de gouvernance démocratique³⁵ fiscale.

³² - MARTINEZ (J.C.), DI MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain : l'impôt, le fisc, le contribuable*, Tome 1, Litec, Paris, 1986, p.386

³³ - Ibid., p. 401.

³⁴ - VAUTRIN (D.), op. cit., p.9

³⁵ - Dans la seconde édition de son Guide de l'utilisateur, le PNUD définit la Gouvernance de la manière suivante : « la gouvernance est le système de valeurs, de politiques et d'institutions par lequel une société gère ses affaires économiques, politiques et sociales par le biais d'interactions au sein de l'Etat, de la société civile et du secteur privé et entre ces différentes entités. C'est le mode d'organisation adopté par une société pour prendre des décisions et les exécuter grâce à une compréhension réciproque, une entente mutuelle et des=

La promotion d'une telle gouvernance en matière fiscale est tributaire de la régulation endogène et exogène du système d'évaluation de la matière imposable. Dans cette perspective, il est indispensable de procéder au réaménagement des régimes d'imposition, notamment les régimes d'imposition rudimentaires, tel le forfait, et de faire preuve de création pour trouver les mécanismes adéquats qui permettent la consolidation des régimes d'imposition réels. La vulgarisation des techniques fiscales et comptables est ainsi cruciale pour rendre opérationnels les objectifs d'une évaluation réelle de la matière imposable.

Par ailleurs, il est nécessaire de réformer et de rationaliser le cadre juridique et technique des différentes étapes du processus de détermination de la base imposable notamment dans ses phases administratives et para juridictionnelles. A cet effet, il est indispensable de parer aux lacunes des commissions locales de taxation et de la commission nationale du recours fiscal. L'institution de commissions régionales de recours fiscal s'avère nécessaire plus que jamais. D'une part, elle répondrait à un impératif de proximité en matière fiscale en désencombrant la commission nationale de recours fiscal et, d'autre part, en adaptant le fonctionnement des commissions à l'environnement socioéconomique et politique local ainsi qu'aux exigences des dispositions de la nouvelle constitution de 2011 sur la régionalisation avancée.

La consolidation et la promotion des garanties des contribuables sont un autre aspect de la gouvernance fiscale. En effet, lors de la détermination de la matière imposable à l'impôt sur le revenu, les procédures régissant le processus d'imposition reflètent généralement le pouvoir exorbitant détenu par l'administration fiscale. De ce fait, les garanties des contribuables doivent être renforcées que ce soit dans le cadre de la procédure de vérification ou dans le cadre de la procédure de redressement.

Certes, si la régulation endogène et exogène du système d'évaluation de la matière imposable est d'une importance indéniable pour réaliser un minimum de justice fiscale, il ne

=mesures consenties d'un commun accord. La gouvernance englobe tous les mécanismes et les processus permettant aux citoyens et aux groupes d'exprimer leurs intérêts, d'arbitrer leurs différends et d'exercer leurs droits et leurs obligations reconnus par la loi. [...] la gouvernance, dans ses dimensions sociales, politiques et économiques, fonctionne à chaque niveau de l'organisation humaine, qu'il s'agisse d'un ménage, d'un village, d'une municipalité, d'une nation, d'une région ou du monde entier ».

Le PNUD rejette d'ailleurs le terme, à ses yeux, trop normatif de « bonne gouvernance ». En effet, ce dernier sous-entend que la gouvernance possède un aspect dichotomique, qu'elle est bonne ou mauvaise, sans aucun entre-deux, et érige les valeurs occidentales en tant que références absolues, d'objectif à atteindre. Ainsi, le PNUD a fait le choix du terme de « **gouvernance démocratique** ». En effet, le concept de « démocratie » ne doit pas être compris ici en tant que système politique mais en tant que processus décisionnel. Il ne s'agit aucunement d'exporter les valeurs de la démocratie occidentale mais de trouver de manière spécifique, pour chaque pays, un système démocratique « adapté aux circonstances et à l'histoire locale ». [En ligne], disponible sur : <http://www.km.undp.org/gouvernance.htm> , consulté le 28/10/2011.

faut pas perdre de vue l'ampleur de la dimension politique dans l'évaluation de la matière imposable : « l'assiette fiscale au Maroc est, en effet, au centre d'un processus conflictuel, d'une implacable lutte d'influences ³⁶ ». L'influence grandissante des différents groupes de pression est génératrice d'une pression fiscale différentielle aggravant les inégalités au niveau de la charge fiscale. Cette situation est d'autant plus grave que la capacité institutionnelle des parlementaires marocains est faible en matière fiscale, notamment dans un environnement politique où la culture démocratique fait défaut. En conséquence, le pouvoir décisionnel en matière fiscale se trouve dénaturé et l'amélioration de l'environnement sociopolitique doit être fondée sur la base d'une concertation en amont et en aval de la décision fiscale. La rationalisation de cette dernière requiert l'évacuation des facteurs générateurs de subjectivité des différentes composantes de la décision fiscale en limitant le pouvoir discrétionnaire des agents fiscaux et en atténuant la divergence entre les modalités de gestion des résultats comptables et de gestion fiscale.

De telles mesures aussi efficaces et rigoureuses que soient-elles ne peuvent produire leurs effets qu'à condition que la volonté politique soit orientée vers l'élargissement de la matière imposable sans lequel le civisme fiscal est nécessairement tronqué. La volonté politique d'extraction fiscale est donc indispensable pour préserver un minimum de justice fiscale. Le gouvernement doit ainsi faire preuve de création pour prospector de nouveaux gisements de la matière imposable en créant de nouveaux impôts ³⁷ tout en œuvrant à la consolidation de la matière imposable disponible en taxant certains secteurs productifs qui demeurent en marge de toute fiscalisation. D'ailleurs, l'agriculture compte parmi les secteurs qui représentent un potentiel fiscal important et bénéficie de plusieurs avantages fiscaux sans pour autant participer à l'effort fiscal pour alimenter le budget de l'Etat. Il en est de même pour les unités de production informelles qui exercent dans l'illégalité et demeurent largement épargnées de toute imposition. Cette situation est encore aggravée lorsqu'on sait que la fraude et l'évasion fiscales ont pris des dimensions intolérables et provoquent l'érosion de la matière imposable.

A partir de ce constat, nous estimons qu'une étude critique des techniques et modalités de détermination de la base imposable est d'un intérêt incontestable. Elle présente le double intérêt théorique et pratique. La persistance d'un système d'évaluation rudimentaire dépourvu de rigueur ne peut qu'aggraver l'injustice fiscale et accélérer le rétrécissement de la matière

³⁶ - ZEMRANI (B.A.), *Les finances de l'Etat au Maroc, T 2, L'entreprise face au fisc*, [En ligne], Ed. L'harmattan, 2001, p.13. Disponible sur : <http://books.google.co.ma/> , Consulté le 01/09/2012.

³⁷ - L'institution d'un impôt sur la fortune en est un exemple.

imposable dont les dangers sur le civisme fiscal sont inéluctables. L'enjeu qui est proposé ainsi tout au long de ce travail d'évaluer la marge d'incertitude du système d'évaluation de la matière imposable ainsi que ses incidences financières, économiques et sociopolitiques tout en proposant les encadrements nécessaires pour amenuiser les inégalités entre les contribuables et évaluer leurs capacités contributives réelles.

Ainsi, la question centrale dont traitera ce travail est :

Dans quelle mesure le système d'évaluation de la matière imposable à l'impôt sur le revenu répond-il au critère de rationalité et aux exigences des principes d'équité et de justice fiscale, sachant que l'environnement socioéconomique et politique où il est mis en œuvre est inadapté et défavorable à l'amélioration de la gouvernance démocratique fiscale ?

Subsidiairement, se posent aussi d'autres questions non moins importantes :

- *Quelles sont les origines de la culture de l' « à peu près » qui caractérise le système d'évaluation de la matière imposable à l'impôt sur le revenu ; autrement dit, quels sont ses lacunes et ses imperfections ?*
- *Quelles sont ses incidences financières, socioéconomiques et politiques ?*
- *comment rationaliser le système d'évaluation de la matière imposable à l'impôt sur le revenu et gérer ses incertitudes ?*

Telles sont les questions fondamentales auxquelles nous allons répondre dans l'analyse qui va suivre. Mais, le traitement de la problématique que nous venons de formuler ne sera possible sans l'adoption d'une approche historique qui ne sert pas uniquement à retracer l'évolution du système d'évaluation, mais permet d'évaluer son étendue quantitative et qualitative et de mettre en exergue la culture de l' « à peu près » qui caractérise toujours ce système. Ainsi, toute «amélioration du système d'évaluation moderne est inséparable de la connaissance de ses origines ». A partir de là, une approche structurelle et fonctionnelle va nécessairement dans le sens de la prospection de ses rouages et de ses éléments constitutifs pour les exposer à une critique à visée réformatrice.

L'examen critique de la question d'incertitude des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu, notamment lorsque les professionnels ne tiennent pas une comptabilité régulière, conduit à envisager dans le cadre de notre thèse le plan suivant :

- La **première partie** de ce travail sera consacrée à une analyse critique et détaillée du système d'évaluation de la matière imposable, tout en mettant en relief les origines de ses imperfections.

- La **seconde partie** traitera des incidences financières, économiques et sociopolitiques et les possibilités d'amélioration et de rationalisation du système d'évaluation.

Première partie

*Le caractère dualiste du système d'évaluation de la base
d'imposition de l'I.R*

Faute de structures économiques et financières adaptées, l'objectif de la modernisation des systèmes d'évaluation de la matière imposable au Maroc s'est avéré très difficile à réaliser. Une telle modernisation a été de ce fait reportée d'une année à l'autre pendant plusieurs décennies.

L'évolution des techniques et modalités d'appréhension de la matière imposable témoigne d'une telle difficulté. La lenteur voire l'inertie du processus de transformation des structures fiscales mises en œuvre a depuis toujours été tributaire du degré de développement des structures économiques, politiques et sociales de l'Etat marocain.

Bien que les pouvoirs publics aient souligné à maintes reprises la nécessité d'une modernisation du système fiscal, le système d'évaluation actuel, héritant des mécanismes d'imposition traditionnel, demeure défaillant. De ce fait, Les techniques d'imposition des revenus des contribuables marocains présentent un aspect dualiste du fait de la coexistence de deux systèmes diamétralement opposés :

- Un système moderne, résultat d'un long processus de réformes qui s'inscrit dans un nouvel environnement politique et socio-économique ;
- Un système traditionnel qui persiste toujours du fait des contraintes socio-économiques, caractéristiques d'un pays en voie de développement.

Ainsi, les techniques de détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu, tels le forfait et les méthodes indiciaires sont encore de mises dans notre système fiscal. La tenue de comptabilité est ignorée par une large masse de contribuables. Les origines de cette situation ne datent pas d'hier, mais elles reflètent les traits de l'évolution de tout un système fiscal et les rapports de force qui existent depuis toujours entre le contribuable et l'administration fiscale.

Pour comprendre les origines de la défaillance du système d'évaluation de la matière imposable, une approche historique serait utile à fournir des explications de la culture de l' « à peu près » qui, depuis toujours, a marqué le pouvoir décisionnel fiscal marocain. Par ailleurs, le fait d'entamer le diagnostic du système d'évaluation actuel mis en œuvre, notamment depuis la réforme de 1983, va nous permettre de suivre ses tendances et d'en évaluer l'étendue quantitative et qualitative (**Titre I**).

L'analyse critique du système d'évaluation de la matière imposable va nous permettre, dans un deuxième temps, de mettre en relief les facteurs d'in vraisemblance ainsi que les imperfections des techniques et modalités qui compromettent toute appréhension précise de la matière imposable (**Titre II**).

Titre 1

*Le caractère dualiste des techniques d'évaluation : un fond
traditionnel sur des bases de techniques modernes*

Le caractère dualiste du système d'évaluation de la matière imposable est le résultat de l'évolution de la fiscalité marocaine depuis le Maroc médiéval. Mis à part la Zakat, l'impôt avait toujours des incidences arbitraires sur le contribuable marocain. En effet, tous les impôts, qui s'appliquaient en dehors du cercle des impôts religieux, développaient une résistance farouche chez les contribuables et par conséquent furent rejetés. Cette situation a rendu toute initiative de modernisation et de rationalisation du système d'évaluation d'un abord difficile. Le système d'évaluation mis en œuvre actuellement conserve, en conséquence, les traits du système traditionnel.

Mais un tel conservatisme n'est pas à lui seul responsable de la défaillance du système d'évaluation, du moment que l'évaluation de la matière imposable est fortement influencée par le milieu sociopolitique et économique où elle est appliquée.

C'est d'ailleurs pour cette raison que Gabriel Ardant³⁸ s'est interrogé sur l'origine du sentiment d'oppression provoqué par l'application de l'impôt. La réponse à une telle question est tributaire des conditions dans lesquelles l'impôt est appliqué, des éléments sur lesquels il est fondé, mais surtout sur la difficulté à connaître la matière imposable et à l'évaluer.

Avec la mondialisation, les facteurs économiques et financiers sont limitants en matière de choix fiscaux.

L'impact de la dette extérieure sous l'empire du système cédulaire en application jusqu'à la réforme de 1984 et de la crise économique et financière qui a secoué les pays développés en 2007 et s'est étendue aux pays sous développés, sont les causes majeures qui poussent le Maroc à souscrire favorablement aux recommandations des organisations régionales et internationales.

Les objectifs visés par l'ensemble des réformes mises en œuvre posent, généralement, comme priorités le rendement financier au détriment des objectifs socioéconomiques ; ce qui compromet toute possibilité d'édifier un système fiscal qui concilie entre le rendement financier et l'égalité devant et par l'impôt.

Pour expliquer le caractère dualiste du système d'évaluation, nous étudions, dans un **premier chapitre**, la genèse des techniques et modalités d'évaluation de la matière imposable pour déterminer les origines de la persistance du caractère traditionnel de ce système ; puis, dans un **deuxième chapitre**, nous entamons l'étude des tendances du système d'évaluation actuel, suite à de nouvelles générations de réformes.

³⁸ - ARDANT (G.), L'histoire de l'impôt, op. cit, p.14.

Fort de ce constat, il serait plus facile d'appréhender les dysfonctionnements du système d'évaluation pour déterminer les méthodes qu'il convient d'adopter afin de combler ses lacunes et d'aborder avec rigueur les techniques d'imposition adéquates pour pouvoir apprécier les facultés contributives réelles des contribuables.

Chapitre 1

Genèse du caractère traditionnel des modalités d'évaluation de la base imposable

Si depuis toujours, l'homme a connu la contrainte des prélèvements d'une partie des fruits de son travail pour contribuer au bien être de sa communauté, il n'a pas, par contre, ménagé ses efforts pour s'opposer, non pas au prélèvement lui-même, mais aux modes et techniques mises en œuvre par les gouverneurs pour déterminer la part ou le montant de la contribution.

De toute évidence, Le contribuable marocain n'échappe pas à cette règle. Les raisons d'une telle opposition ne peuvent pas être cherchées que du côté du comportement du contribuable. En effet, les techniques utilisées pour déterminer la matière imposable, sont loin d'être rigoureuses, soit par leur approximation qui provoque chez ce dernier un sentiment d'injustice et de confusion, soit par leur complexité qui fait naître, notamment chez le contribuable non averti, un sentiment de doute, et partant, le rejet pur et simple de l'impôt. D'ailleurs, cette situation a toujours jalonné l'histoire de l'impôt au Maroc. Cet aspect négatif est sans doute tributaire d'une évolution lacunaire et flottante de la technique fiscale, dans le temps et dans l'espace.

Mais, d'autres raisons peuvent être aussi imputées aux origines même du droit fiscal marocain. Ce dernier a, en effet, pour caractéristique une certaine « extranéité » qui reflète l'histoire même du Maroc largement marquée par la conquête des puissances étrangères. De ce fait, le Maroc a connu des impôts à vocation religieuse édictés par la religion musulmane (la zakat, le kharadj, aldjizya, etc.), des impôts de sources internationales suite à des conventions conclues par les puissances coloniales avec le Maroc (La convention d'Algesiras de 1906 est, en effet, un tournant dans l'évolution de la fiscalité marocaine) et des impôts qui sont adoptés par l'Etat marocain suite aux recommandations des institutions financières internationales (la réforme de la fiscalité marocaine en 1984 en est un exemple très édifiant). Néanmoins, ce constat ne nous permet pas d'affirmer que le Maroc est dépourvue de toute identité fiscale et que l'esprit du marocain n'a pas fait preuve d'ingéniosité et de création en matière fiscale. En effet, l'institution du Tertib (impôt agricole) qui a connu un succès très significatif quant à son rendement est une pure création marocaine, quoique certains auteurs le considèrent comme le résultat de la réforme de la zakat après l'avènement du protectorat français.

Pour retracer l'évolution du système d'évaluation de la matière imposable, nous étudierons les origines de ce système (**Section 1**), puis nous aborderons les limites qui ont abouti à sa remise en question à l'occasion de la réforme de 1984 (**Section 2**).

Section 1 : Les origines du système d'évaluation traditionnel

Pour mieux cerner les origines du caractère approximatif de l'évaluation de la matière imposable, l'éclairage de certaines étapes phare de l'évolution de la fiscalité marocaine, ne serait pas inutile, même si, comme le témoigne une bonne part de la littérature fiscale, les écrits concernant particulièrement les périodes reculées sont rarissimes, voire inexistantes dans plusieurs cas.

Les techniques mises en œuvre pour appréhender le revenu du contribuable marocain ne datent donc pas d'hier. Ainsi, les premiers témoignages sur la fiscalité ³⁹marocaine remontent au X^{ème} siècle : après la conquête musulmane, les seuls impôts autorisés étaient des impôts religieux, notamment la zakat et le kharadj, en plus de la djizya. Mais, en réalité, les souverains des différentes dynasties qui se sont succédés sur le règne du Maroc étaient contraints de recourir à d'autres impôts, appelés impôts de souveraineté, dont la légitimité dépendaient des rapports de forces entre les différents protagonistes de l'époque.

Au moment de lutte dans le pays entre Fatimides et Omeyyades, « le fameux diplôme (sijill) accordé par Al Hakam II à Abu l'Aysh b.Ayyub, chargé de la supervision (nazar) de l'une des fractions des Kutâmas, à l'instar d'une quinzaine d'autres tribus fidèles au pouvoir de Cordoue, précise d'une manière claire les règles de la fiscalité Omeyyade . Rédigé par le vizir Ja'far ibn 'Utman al- Mushafî, ce texte reflète avant tout la politique officielle du califat omeyyade dans la matière, et qui se caractérise d'une manière manifeste, par la volonté de respecter les termes de la fiscalité légale, dans ses taux et ses modalités. Sur ce document, seule la zakat est mentionnée ; il indique le minimum imposable pour tous les produits⁴⁰.

Cette volonté de respecter les termes de la fiscalité légale a pour origine, évidemment, les préceptes du CORAN. D'essence religieuse, la zakat, est traitée exactement de la même manière que la prière et constitue l'une des obligations religieuses imposées aux croyants musulmans. Ainsi, dans toutes les Sourates du CORAN⁴¹, cette corrélation est manifeste : l'acquittement de la zakat et l'accomplissement de la prière sont cités simultanément.

³⁹ - Le système fiscal classique du Maroc se composait de plusieurs contributions qu'on peut classer selon l'approche choisie : ainsi, si on adopte l'approche historique, on peut parler de zakat, du kharaj, de naiiba, etc., on peut alors distinguer les contributions d'essence religieuses qui proviennent directement du Coran et les contributions de souveraineté apparues à la suite de conquêtes. Si on adopte les critères modernes, ces dernières seront classées parmi les contributions directes, alors que des impôts, tels le Muks, seront classés parmi les impôts indirects. Notre objectif est de se contenter de l'étude des contributions directes.

⁴⁰ - MAURICE (A), *Pour la réforme de la fiscalité* ; repenser les vérités établies, éditions juridiques et économiques Clément Juglar, 1990. Cité par : FASLY (H), « Les objectifs des réformes fiscales au Maroc », Revue MASSALIK, n°13/14, 2010, pp.39-40.

⁴¹ - Traduction du CORAN consultée sur le site web : <http://www.readthequran.org/ONLINE/FRENCH1/001.html> , le 07/04/2010.

« Et accomplissez la Salat, et acquittez la Zakat, et inclinez-vous avec ceux qui s'inclinent » « وَأَقِيمُوا الصَّلَاةَ وَآتُوا الزَّكَاةَ وَارْكَعُوا مَعَ الرَّاكِعِينَ » Sourate 2 (سورة البقرة), verset 43.

« N'as-tu pas vu ceux auxquels on avait dit : "Abstenez-vous de combattre, accomplissez la Salat et acquittez la Zakat » « أَلَمْ تَرَ إِلَى الَّذِينَ قِيلَ لَهُمْ كُفُّوا أَيْدِيَكُمْ وَأَقِيمُوا الصَّلَاةَ » « وَآتُوا الزَّكَاةَ ». Sourate 4 (سورة النساء), Verset 77 .

« Et Dieu dit : "Je suis avec vous, pourvu que vous accomplissiez la Salat, acquittiez la Zakat, croyiez en Mes messagers, les aidiez et fassiez à Dieu un bon prêt » « وَقَالَ اللَّهُ إِنِّي مَعَكُمْ » « لَئِنْ أَقَمْتُمُ الصَّلَاةَ وَآتَيْتُمُ الزَّكَاةَ وَآمَنْتُمْ بِرُسُلِي وَعَزَّرْتُمُوهُمْ وَأَقْرَضْتُمُ اللَّهَ قَرْضًا حَسَنًا » Sourate 5 (سورة المائدة), Verset 12.

La zakat est le seul prélèvement légal institué par l'islam. Cependant, d'autres impôts ont vu le jour sous le règne des différentes dynasties qui se sont succédées sur le trône du Maroc et, c'est essentiellement pour une raison de légitimité que certains de ces impôts fussent combattus par les contribuables. C'est donc incontestablement le caractère religieux de la zakat qui a motivé les juristes musulmans de se consacrer à l'étude des différentes modalités d'application de cet impôt.

Les informations sur les techniques mises en œuvre pour procéder à l'imposition des revenus au temps du Maroc⁴² médiéval ne concernaient donc que l'héritage des impôts religieux, à savoir, la zakat et le kharadj. Quant aux autres impôts, dits de souveraineté, le soin donné aux techniques d'évaluation de l'impôt est relégué à l'arbitraire. **(Paragraphe 1).**

Un tel conservatisme fiscal ne sera atténué qu'avec l'avènement du protectorat français qui s'est accompagné par la mise en place de nouvelles institutions, notamment en matière fiscale, sur des bases juridiques. **(Paragraphe 2).**

⁴² - Nous avons choisi cette appellation pour rendre compte de l'évolution que connaissait l'Etat marocain quant à ces frontières et des régimes politiques qui y détenaient le pouvoir. L'ancienne appellation du Maroc était « le Maghreb extrême ».

Paragraphe1 : Evolution des techniques d'évaluation de l'impôt au Maroc

L'étude des modalités d'évaluation de la matière imposable au temps du Maroc médiéval tient son importance à la prédominance des impôts religieux, notamment la zakat (A). Ces impôts ont joué un rôle déterminant dans l'évolution de l'Etat et représentaient les limites entre le conservatisme et le modernisme (B).

A- Les techniques d'évaluation de l'impôt au temps du Maroc médiéval

De par sa légitimité religieuse, la mise en œuvre de la zakat procède de techniques et modalités avancées d'évaluation des revenus (1), quant aux autres impôts jugés illégaux, ils ont toujours fait l'objet de discordance lorsqu'il s'agissait de la légitimation du pouvoir politique (2).

1 - La zakat : Des techniques avancées d'évaluation des revenus

Si le CORAN a institué la zakat, il n'a cependant pas fixé les modalités de son application. Les règles de prélèvement sont donc laissées au soin des gouvernants qui l'appliquent selon les besoins et les modalités recommandées par le rite en vigueur. Au Maroc, le rite Malékite prédomine. La zakat est un prélèvement sur la richesse qui devait normalement être destiné aux pauvres pour combattre la misère.

Selon AL MAWARDI⁴³, l'aumône légale, çadaka (الصدقة), c'est la dîme aumônière, zakat, et réciproquement ; ce sont des mots différents pour désigner une même chose. Les biens soumis à la zakat sont de deux catégories : ou bien apparents ou bien non-apparents. La première comprend ceux qu'il n'est pas possible de celer, tels les produits de la terre, les fruits, le bétail ; la seconde, ceux qu'il est possible de cacher aux yeux, or, argent, objets de commerce⁴⁴. Les biens soumis à la zakat sont au nombre de quatre⁴⁵ :

- Les bestiaux comprenant les chameaux, les bovins et les moutons. Les autres animaux tels les chevaux, les mulets et les ânes en sont exclus.
- Les fruits des dattiers et les autres arbres. Ce mot générique ne précise pas quelles espèces sont ou non soumises à la zakat. Ainsi, chaque rite a une opinion qui lui est propre.

⁴³ - ABOU L-HASSAN ALI BEN MOHAMMED BEN HABIB AL-MAWERDI, est un éminent professeur musulman. Il naquit à BASRA et mourut à BAGHDAD en 450 de l'hégire (1058 de J-C) à l'âge de 86 ans. Il reçut le surnom honorifique de cadi par excellence (قاضي القضاة) en 429.

⁴⁴ - AL-MAWERDI (A), *Les statuts gouvernementaux ou les règles de droit public et administratif*, Traduit et annoté par FAGNAN (E), Imprimeur-Libraire de l'université, Alger, 1915, p.239.

⁴⁵ - Ibid., p.241.

D'après ABOU HANIFA, l'impôt frappe tous les arbres fruitiers. Quant à CHAFE'I, le dattier et la vigne seulement, et il n'astreint à la zakat aucun des autres arbres fruitiers.

- Les récoltes. Dans ce cas aussi, les espèces soumises à l'impôt ne sont pas précisées et le nombre diffère selon les rites. Ainsi, pour Abou HANIFA, toutes doivent la zakat, mais CHAFE'I, n'y assujettit que ce qui est semé par l'homme pour servir d'aliment et qu'on peut emmagasiner ; ce qui exclurait de l'assiette de l'impôt des cultures qui ne sont pas comestibles, comme le coton et le lin. Mais, le blé, l'orge, le riz, le maïs, la fève, le haricot, le pois chiche, la lentille, le millet et le pois sont frappés par l'impôt.
- Les biens non-apparents, tels l'or et l'argent.

Cette fiscalité limitée dans son objet, adaptée, cependant, à l'économie du temps, est établie selon des règles qui tendent à assurer la conservation et l'entretien du patrimoine, source du revenu, et l'égalité de l'imposition⁴⁶. Une lecture approfondie de cette fiscalité nous permet de dégager certaine similitude avec les caractéristiques de l'impôt sur le revenu comme nous le connaissons actuellement ; même si l'assiette de la zakat ne comprend que les fruits de la terre, « lato sensu », car l'économie du monde musulman est une économie agricole sous ses deux formes traditionnelles : nomadisme et sédentarisme⁴⁷. En effet, la zakat est un impôt personnalisé, car il tient compte de la situation du contribuable, notamment en consacrant un minimum imposable (niçab). Ainsi, pour les chameaux, le minimum de la quotité imposable est de cinq. Quant aux bovins et ovins, le minimum de la quotité imposable est de trente têtes pour les premiers, et de quarante têtes pour les seconds. Quand aux fruits, l'assujettissement à la zakat est subordonné à deux conditions : l'apparition de la maturité des fruits et la quotité imposable est égale à cinq charges de chameaux, soit un « wask »⁴⁸. Il n'y a pas d'après CHAFE'I de zakat sur une quantité inférieure. Pour les récoltes, l'impôt n'est dû que lorsque elles ont acquis toute leur vigueur et leur maturité et après battage et vannage, le prélèvement de l'impôt se fait donc sur le revenu réel. Par ailleurs, l'impôt tient compte de la qualité des moyens et instruments mis en œuvres par l'assujetti dans la production ; ainsi, le taux de la zakat est d'un dixième si les arbres sont arrosés par de l'eau douce ou de l'eau courante, et d'un vingtième si l'arrosage se fait à l'aide d'instruments ou en recourant à des réservoirs.

⁴⁶ - JOUANNET (J.), *L'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat*, L.G.D.G., Paris, 1952, p.92.

⁴⁷ - Ibid.

⁴⁸ - Le wask (en arabe : الوسق) est de soixante saà (الصاع), et le saà est de cinq livres et un tiers (poids irakien).

C'est un impôt progressif, en ce sens que chaque tranche de revenu est imposable à un taux spécifique. Ainsi, pour les bestiaux, l'impôt est payé en nature et est de la manière suivante pour les chameaux⁴⁹ à titre illustratif :

Tableau 1- Tableau illustratif du caractère progressif de la zakat (cas des chameaux).

Les tranches	[5, 9]	[10, 14]	[15, 19]	[20, 24]
Impôt en nature	1 brebis ou une djedha'a de mouton ou une theniyya de chèvre	2	3	4

Dépassant le nombre de 24, il n'est plus question de payer en brebis, en djedha'a de mouton ou theniyya de chèvre. Mais c'est l'âge de l'animal qui l'emporte. Les prélèvements se font ainsi :

Les tranches	[25, 35]	[36, 45]	[46, 60]	[61, 75]	[76, 90]	[91, 120]
L'impôt en nature	1 chamelon né ayant 1 an.	1 chamelon né ayant 2 ans.	1 chamelle ayant 3 ans	1 chamelle ayant 4 ans	2 chamelons nés ayant 2 ans.	2 chamelles ayant 3 ans.

Une fois le nombre est supérieur à cent vingt, les juristes tombent en désaccord sur la quotité de l'impôt. : Pour l'imam ABOU HANIFA, il faut le calculer en repartant de son montant initial ; d'après L'imam Malek, il n'y'a rien de plus à payer jusqu'au nombre de cent trente, pour lequel sont dues une chamelle ayant atteint trois ans et deux chamelons nés ayant atteint deux ans. Cette progressivité du taux de l'impôt, se trouve généralisée pour toutes les autres catégories soumises à la zakat jusqu'à une certaine quantité.

L'évaluation de l'impôt n'était pas évidemment chose aisée. Néanmoins, la mise en œuvre des techniques présuppose la foi, qui est une condition sine quoi non, un percepteur ne peut procéder au prélèvement de l'impôt ; Ce qui facilitait la perception de la zakat. Ainsi, selon MAWERDI, pour le recouvrement des dîmes aumônières, le percepteur n'a pas à surveiller l'impôt dû sur les biens non-apparents, car ce sont ceux qui les détiennent qui sont plus qualifiés que lui pour l'en distraire. Son droit de surveillance est limité aux biens visibles. Ce cas d'espèce n'enlève nullement pas à l'impôt son caractère contraignant et obligatoire. En effet, le percepteur a toute la latitude d'exiger, notamment en cas de refus, le paiement de l'impôt par la force, ainsi que le fit Aboû Bkr Es-çidîk ((أبو بكر الصديق (ر.ض)) à l'égard des récalcitrants.

⁴⁹ - NOUAWI (A.), *Le système financier en islam, Librairie moderne, Beyrouth, 1981, p.38. (En arabe).*

L'institution de la zakat n'a d'autres objectifs que de venir en aide aux couches les plus démunies en accomplissant une obligation de l'islam. Le partage normal de la zakat ne peut avoir lieu qu'entre ceux qu'ALLAH désigne dans son livre sacré : « *Les dîmes sont destinées aux pauvres , aux indigents, à ceux qui les perçoivent, à ceux dont on veut se concilier le cœur, à la libération des esclaves et des débiteurs, au combat dans la voie d'ALLAH et aux voyageurs, le tout comme prescription émanant d'ALLAH ; ALLAH est savant et sage* »⁵⁰.

Il est obligatoire de répartir le produit des diverses taxes sur le bétail, sur les récoltes et les fruits, sur les biens mobiliers et les mines, ainsi que la quinte des trésors, car tout cela constitue la zakat. Ce partage doit être fait en huit parts destinées aux huit classes indiquées de bénéficiaires lorsqu'elles existent, sans qu'aucune ne soit négligée⁵¹.

La perception et la répartition sont les deux opérations qui composent la zakat. Leurs mises en œuvre ont été traitées avec soin par les différentes écoles juridiques musulmanes. En effet, deux types de fonctionnaires peuvent être investis de pouvoir de perception ou bien de répartition ou les deux à la fois. Le fonctionnaire de délégation dont les conditions requises pour remplir la charge d'estimation et de perception de l'impôt sont qu'il soit de condition libre, musulman, juste et connaissant les règles de la zakat ; Le fonctionnaire d'exécution auquel l'imam (guide spirituel) peut fixer le montant de ce qu'il doit percevoir, peut ne pas être au courant des règles de la zakat.

Les pouvoirs dont sont investis ces fonctionnaires ne sont pas absolus, du moment que le contribuable peut jouir de certaines garanties. Le prophète, en effet, institua, pour procéder à l'estimation des fruits, des percepteurs à qui il dit : « allégez vos évaluations, car ces biens comportent waḥiya (وصية) (legs, ce dont le propriétaire dispose pour la période postérieure à sa mort), hadiya (هدية) (dattes employées en cadeaux du vivant du propriétaire), wadi'ā (وديعة) (c'est ce que les voyageurs mangent en passant) et naiiba (نائبها: جمعها) (accidents naturels auxquels les fruits sont exposés)⁵². Ces garanties se trouvent consolidées lorsqu'il s'agissait de l'exigibilité de l'impôt. Dans ce sens, AL-MAWERDI montre que si le percepteur tarde de se rendre chez le contribuable alors que l'impôt est devenu exigible, mais que ce retard a lieu après qu'il a commencé ses opérations et est occupé ailleurs, ils attendent sa venue, puisqu'il ne peut percevoir que successivement auprès des divers groupes. Mais, si ce retard atteint tous les contribuables et dépasse l'époque habituelle du paiement de la zakat,

⁵⁰ - Nous avons emprunté cette traduction à FUGNAN (E.).

يقول الله عز وجل " إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله والله عليم حكيم " صدق الله العظيم، سورة التوبة، الآية 60.

⁵¹ - AL-MAWERDI (A.), op.cit., (Traduction FUGNAN (A.)), p.259.

⁵² - Ibid., p.248

ils procèdent eux même à la distraction de celle-ci, car l'ordre qu'il leur est donné de la lui remettre est conditionné par la possibilité de le faire et devient caduc s'il n'y a pas possibilité⁵³. Par ailleurs, s'il y a désaccord entre le propriétaire et le percepteur sur le mode d'arrosage, c'est le dire du premier qui l'emporte, mais le second lui diffère le serment confirmatoire ; si cependant le propriétaire s'y refuse, il n'est tenu que pour ce qu'il reconnaît. C'est la présomption de l'exactitude de la déclaration. Le serment, qui en droit fiscal marocain actuel ne peut être déféré par le juge⁵⁴, était évidemment un moyen de preuve en droit fiscal traditionnel.

A partir de ce constat non exhaustif évidemment - puisque nous voulons nous limiter à quelques principes révélateurs de la fiscalité traditionnelle dans le vieux Maroc- il est évident que la zakat est un impôt qui répond, dans son principe, aux exigences de transparence, d'équité, de justice sociale, et de légalité. Mais, en pratique, et vu l'évolution de la société marocaine qui conséquemment génère des besoins budgétaires pour de nouvelles dépenses, le rendement de la zakat n'était plus suffisant. Par ailleurs, dans l'ensemble de ces dispositions légales, la zakat du bétail est sans doute la plus compliquée, d'autant plus que les possibilités de fraudes sont nombreuses en cas de propriété collective du troupeau. Le même texte (sijill ; سجل) que nous avons évoqué défend aux chefs des tribus berbères la perception d'autres contributions ou taxes, témoignant indirectement de l'existence d'une fiscalité jugée illégale. D'ailleurs, la zakat est le seul impôt consenti par le contribuable des différentes époques après l'avènement de la religion islamique au Maghreb. Mais, comme nous le verrons, cet impôt va connaître des transformations profondes vers la fin du 19^{ème} siècle, à tel point qu'il est devenu un impôt ordinaire, notamment avec l'institution d'un nouveau système fiscal appelé le Tertib.

2- La légitimité du pouvoir politique entre le légalisme et l'extra-légalisme fiscal

Si le consentement aux impôts à caractère religieux est généralement chose admise ; l'institution d'autres impôts, autre la zakat, n'était pas chose aisée. En effet, la conformité aux règles de la légalité fiscale était la condition sin qua non l'impôt ne pouvait être consenti par les contribuables. Cependant, les premiers signes d'une fiscalité jugée illégale peuvent être recueillis à partir d'informations, quoi que sommaires, disponibles sur la fiscalité Fatimide dans le vieux Maroc. Ainsi, « Sijilmâssa, سجلماسة qui était l'un des centres commerciaux les plus disputés par les deux rivaux, fatimides et Omeyyades, a livré en 336/947 aux maîtres de

⁵³- Ibid., p.246

⁵⁴ - Art.140 du C.G.I.

l'Ifrīqiya une somme considérable d'impôt, estimée par Ibn Hawql (ابن حوقل)⁵⁵ à 400000 dinars. Cette somme fut prélevée sur le commerce caravanier, et comprenait la zakat ('ushur العشور), le kharadj (الخراج) et des contributions anciennes (قوانين قديمة) non précisée⁵⁶. Ces dernières contributions qualifiées d'anciennes ne peuvent être donc que des impôts jugés illégaux. D'ailleurs, cette idée se trouve clarifiée par le chroniqueur et voyageur, ibn Hawql qui, par son témoignage, « atteste bien que ces revenus n'étaient pas le fruit d'impôts légaux uniquement ; c'est d'ailleurs là une spécificité de la fiscalité fatimide. Il est frappant de constater que face au légalisme affiché par le document omeyyade, le discours officiel sur la fiscalité fatimide ne dissimule pas l'extra-légalité de l'impôt. La différence entre les deux conceptions commence déjà au niveau de la terminologie utilisée. Au moment où al-Mushafī, au nom d'al-hakam II parle exclusivement de zakat, al-Qadi al-Nu'mān, théoricien fondateur de la jurisprudence isma'īlite, parle d'impôt (jibayat الجبايات)⁵⁷ ».

Cette fiscalité jugée illégale, fut néanmoins défendue par le juriste musulman, AL-QADI AL-NU'MAN (القاضي النعمان) qui soutenaient la légitimité de la fiscalité revenant à l'Etat sans pour autant donner de précisions sur l'assiette de l'impôt. Le texte rapporté par cet auteur montre clairement que le défaut de techniques fiscales transparentes et rigoureuses a pour conséquence l'évitement pur et simple de l'impôt. L'étude de l'évolution de la fiscalité

⁵⁵ - Mohammed Abul-Kassem ibn Hawqal (محمد أبو القاسم بن حوقل), est un voyageur, chroniqueur et géographe arabe du X^e siècle. IL est l'auteur d'un ouvrage de géographie fameux, « Le Visage de la Terre » (صورة الأرض). Ses voyages se sont déroulés entre 943 et 969.

⁵⁶ - BENHIMA, (Y.), *La fiscalité au Maroc médiéval : évolution historique et processus fiscal*, Congreso Fiscalidad y sociedad en el Mediterraneo bajomedieval (Malaga, 17-20 de mayo de 2006), (résumé), p.3. http://3923418619892941697-a-1802744773732722657-s-sites.googlegroups.com/site/ssouvion2/ResBenhima.htm?attachauth=ANoY7crTnbYtyCRRIHurgQTDdfSFL7ySgJKVIvu3XxAfhDRFXvmLiR0nRHZdeHrjIDP1aOVgj3p9KwAtN6tKFVrjgrR1XE0ms23KMma7iIMjvmgzmEb4ev_UWNeoIODuil4gH9RcBKgc5zevJThP_yAtPlJpFOigwexm3zU2lWk2J9V8hDAtoHFmZzfzOPISB9-ifragezJP&attredirects=0 visité le 06/06/2010 à 22h 20 mn.

⁵⁷ - Idem.

⁵⁸ - Dans son livre intitulé « Al-majalis wa Al mossayarat والمسائرات والمجالس », Le théoricien fondateur de la jurisprudence ism'īlite, AL-QADI AL-NU 'MAN rapporte une discussion qu'il avait eu avec des habitants de Mahdiyya. Ces derniers, se plaignaient de la lourdeur des impôts exigés d'eux. AL-NU'MAN réplique à ses détracteurs par un long dialogue dans lequel il défend la légitimité du fisc revenant à l'Etat, pour assurer la sécurité et la protection de ses sujets. Et AL-NU'MAN de conclure : « La plupart des gens sont des sauvages (همج) qui ne font pas leurs propres comptes ni estiment les choses à leurs justes valeurs. Ils désirent que leurs gouvernants les défendent, qu'ils accomplissent le Jihad contre leur ennemi, qu'ils les protègent des abus, et que ces mêmes gouvernants dépensent dans cela et qu'ils rétribuent ceux qu'ils arment pour effectuer cette tâche, sans assumer le ravitaillement de ces derniers ni payer un devoir (واجب) pour eux, ni s'acquitter d'une obligation (فرض) de ce que ALLAH (الله) a exigé d'eux. Cela, comme si ce que les gouvernants dépensaient pour leur bien (de la population) était extrait d'une montagne ou alimenté par une mer ou comme si le travail accompli l'était par des anges n'ayant besoin ni de s'alimenter ni de boire, et qui ne demandaient rien en contrepartie de leur service ».

Passage extrait du même article de BENHIMA (Y.), p.3. Pour avoir la version originale en arabe, consulter le site web : http://www.4shared.com/account/document/PqOUHht3/_____.html (site visité le 06/06/2010) à 23h 30 mn.

traditionnelle marocaine montre qu'à l'occasion de l'institution d'un nouvel impôt, il fut immédiatement combattu par la population, notamment par les opposants au pouvoir en place sous prétexte du caractère illégale de ces impositions. Ainsi, l'abolition de la fiscalité jugée illégale instaurée par la dynastie Almoravide (المرابطون) est avancée parmi leurs détracteurs et successeurs Almohades (الموحدون) comme un gage de conformité aux prescriptions légales. Au temps des Mérinides (المرينيون), Abû l-Hassan, a entrepris des mesures en matière de gestion fiscale qui accompagnaient une réforme générale de l'impôt, destinée à répondre à l'idéal de la légalité fiscale envisagée comme corollaire de l'image de justice du souverain que véhiculait la propagande Mérinide⁵⁹. Cette situation a d'ailleurs préfiguré l'évolution de la politique fiscale au Maroc médiéval pendant les siècles suivants. Ce qui a toujours entravé la mise en œuvre de techniques d'évaluation répondant aux exigences de l'époque. Mais, cela ne signifie pas l'absence de tout processus fiscal. En effet, dans une mention bien connue⁶⁰, Ibn Abi Zar'⁶¹ (ابن أبي زرع) est le seul à fournir un indice dans ce sens. Le premier calife Almohade, Abd al-mu^men (1130-1163), aurait ordonné en 1160 de généraliser l'impôt foncier sur l'ensemble du Maghreb. Pour ce faire, on arpenta l'ensemble du pays, avant de déduire de la superficie un tiers correspondant aux terres incultes. Cette seule mention ne présume pas de l'existence d'un cadastre, d'autant plus que l'occident musulman en général, et le Maghreb en particulier, n'a pas conservé de traités d'administration fiscale pouvant attester la réalisation de cadastre. On ignore même si des manuels de géométrie pratique appliqués aux usages fiscaux, comparables aux ouvrages orientaux et byzantins, aient été réalisés au Maghreb, même si des ouvrages de géométrie perpétuent les anciennes traditions de mesurages sont signalées. Cependant, les différents textes critiquant les méthodes des estimateurs de récoltes (Khurrâs⁶² الخراص) insistent sur la récurrence des abus. De tels abus s'accroissent en débouchant sur des impositions sommaires et arbitraires, en surestimant les récoltes sans tenir compte de la capacité contributive des contribuables, notamment lorsque le pouvoir central exige l'augmentation des recettes fiscales.

⁵⁹ - Ibid., p.5.

⁶⁰ - Ibid., p.6.

⁶¹ - Abû al-Hassan 'Alî ibn Abî Zar' al-Fâsî (أبو الحسن علي بن أبي زرع الفاسي) est généralement considéré comme l'auteur du populaire texte médiéval de l'histoire du Maroc connu sous le nom de Rawd al-Qirtas, écrit sous le règne du sultan Abu Saïd Uthman II. Les détails sur sa vie sont rares, mis à part qu'il a étudié à Fès.

⁶² - AL-khars (الخرص) : estimation des récoltes à pied.

B- Tentative et échec de la modernisation des techniques d'évaluation:

Si, comme on l'a déjà évoqué, la zakat est restée pendant des siècles le seul impôt qui a fait l'unanimité des contribuables musulmans sans exception aucune, la fiscalité illégale a toujours suscité l'hostilité du contribuable à l'encontre du pouvoir qui était derrière son institution. Mais vers le 19^{ème} siècle, le Maroc va connaître des transformations profondes imposées par le monde occidental. Ce qu'a impacté son système fiscal et a contraint le pouvoir d'entamer des réformes audacieuses touchant de près les impôts religieux. Le fait d'insister sur la légalité fiscale par les gouvernants n'était désormais que théorique sans fondement pratique. En effet, le prélèvement de la zakat vise en principe le capital de l'individu en tenant compte du minimum d'imposition. Cependant, l'estimation en bloc était de mise malgré son illégalité. Les contribuables sont soumis au fisc d'une manière solidaire et collective, sans tenir compte de la part revenant à chaque propriétaire, ni du minimum imposable. La technique mise en œuvre pour appréhender l'impôt des propriétés collectives est le khars : dans un premier temps les estimateurs procèdent au recensement général des produits agricoles assujettis à la zakat ; dans un deuxième temps, les fonctionnaires de l'Etat (Makhzen à l'époque) procèdent au recouvrement de l'impôt conformément aux résultats du khars. En réalité, l'estimation des récoltes n'avait pas lieu chaque année. Ainsi, L'impôt d'une année est estimé en s'appropriant les résultats du recensement de l'année précédente⁶³. Bien que la détermination de la base imposable se fasse suite à l'opération de recensement dont l'objectif était en principe d'asseoir l'impôt en tenant compte de la part revenant à chaque contribuable de manière équitable, le Makhzen préférait appliquer la méthode de répartition, qui consiste en la détermination préalable des quotités exigibles du contribuable pour assurer des recettes fiscales régulières.

Cette situation fait présager le déclin de la zakat comme seul impôt légal, confirmant ainsi la tendance tant décriée par les contribuables, mais sollicitée par les gouvernants sous les contraintes des besoins budgétaires, à savoir la mise en œuvre de nouveaux impôts jugés illégaux. Cette réalité, devenue ordinaire, a donné naissance à deux conceptions opposées révélatrices du manque d'unanimité sur la question de la réforme fiscale. D'une part, les salafistes qui croyaient que les remèdes aux maux qui ont touché la société ne peuvent être recherchés que dans le cadre de la religion islamique ; d'autres part, la position moderniste d'une partie de l'élite éclairée, formée de fonctionnaires et de jurisconsultes, qui croyaient que le dysfonctionnement de la société marocaine est provoqué par la supériorité de

⁶³ - ABDELGHANI (K.), *L'histoire de la politique fiscale au Maroc au 19^{ème} siècle*, éd. Dar Ennachr, Casablanca, 2002, p.18. (En arabe).

l'occident, défendait la thèse selon laquelle, la solution réside dans la modernisation du pays , sans pour autant, renoncer aux valeurs islamiques.

Dans ces conditions, l'institution d'un nouveau système fiscal moderne n'était pas chose aisée. Car, pour assurer la collecte de ressources, le pouvoir central s'appuyait au niveau local sur une «aristocratie de fonction» et un système de «concession fiscale» comparable aux vénalités des anciens régimes européens tout en s'écartant sur un point décisif : le sultan pouvait à tout moment remettre en cause la «concession», soucieux qu'il était d'éviter précisément la constitution de «féodalités locales». Cette précarité se retrouvait aux différents niveaux de la hiérarchie du Makhzen et se traduisait notamment par une soif d'accumulation effrénée de la part de chaque détenteur temporaire d'une portion de pouvoir, lequel dans ces conditions devient un «butin» ⁶⁴ «Si l'empereur demande 1000 piastres, explique narcissse COTTE en 1860, le pacha demande autant de fois 1000 piastres qu'il a de caïds sous sa dépendance ; les caïds autant de fois cette somme qu'ils ont d'administrés»⁶⁵. C'est d'ailleurs cette logique qui marquera le système fiscal marocain au cours de son évolution jusqu'à nos jours, mais à des degrés différents. Ce qui va constituer une entrave à toute modernisation des techniques et modalités d'appréhension du revenu des contribuables et perpétuer l'utilisation de méthodes exclusives d'arbitraire.

Malgré cet environnement sociopolitique défavorable à toute initiative de modernisation des techniques d'évaluation traditionnelle, il faut reconnaître que pendant le règne des sultans Sidi Mohammed ibn Abderrahmane et Moulay Hassan premier, plusieurs projets de modernisation du Maroc ont été entrepris et entre autre, la réforme de l'administration en général et la réforme de la législation fiscale en particulier. Cette tentative de modernisation de la fiscalité s'est concrétisée par la mise en œuvre d'une politique fiscale tant au niveau central qu'au niveau local. Ainsi, le Maroc s'est doté pour la première fois d'un ministère des finances géré par Le trésorier général de l'époque (L'amine des Oumanas). D'ailleurs ce poste similaire au ministère des finances comme nous le connaissons actuellement fut le deuxième dans l'histoire des sociétés arabes depuis le Diwan⁶⁶ perse. Parmi les attributions de ce

⁶⁴ - AKESBI (N.), «*Ethique et fiscalité au Maroc*», Vues Economiques, n°9, 1997, p.183.

⁶⁵ - COTTE (N.), *Le Maroc contemporain*, Charpentier, Libraire-éditeur, 1860, p.191. (Cité par AKESBI (N.)).(Livre numérisé par Google)
http://books.google.fr/books?id=4G1gA70sW94C&printsec=frontcover&dq=NARCISSE+COTTE&source=bl&ots=QRUj0cW5Sc&sig=eJM0uL__WChukhS7gULxSJlcqJE&hl=fr&ei=ahyhTLWhBomnOJmRqYgL&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1&ved=0CBUQ6AEwAA#v=onepage&q&f=false (Site consulté le 15/06/2010 vers 22h).

⁶⁶ - Dans ses Prolégomènes, le grand sociologue arabe, IBN KHALDOUN, donne l'étymologie suivante au mot « diwan » : livre renfermant tous les détails du service des recettes et dépenses, et contenant beaucoup de calculs que personne ne sait exécuter, excepté les employés les plus habiles de l'administration des finances. Ce livre=

trésorier général furent la mise en œuvre du Tertib⁶⁷, synonyme d'organisation du système fiscal pour qu'il puisse assimiler les techniques d'évaluation moderne et de comptabilité. Malheureusement, cette tentative de réformer le système fiscal fut avortée du fait de l'opposition acharnée des étrangers qui l'ont rejeté sous prétexte que le pouvoir central n'a pas réussi à imposer le tertib à ses sujets. Néanmoins, une autre version plus moderne du tertib fut entreprise au temps du sultan Moulay Abdelaziz. En effet, cet impôt fut institué suite à la promulgation du Dahir du 10 septembre 1901 et à la convention du 23 novembre 1903. Les dispositions de ce dahir ont abrogé tous les impôts traditionnels, qu'il s'agisse d'impôts légaux ou de souveraineté. Ces mêmes dispositions stipulent que le trésorier est dans l'obligation de se rendre dans les tribus pour procéder au recensement des contribuables et de présenter les rôles d'impôt en toute sincérité. Pour consolider ce système fiscal, la réforme a prévu des mécanismes de contrôle plus efficace en procédant à l'organisation de l'administration fiscale : Chaque contribuable a droit à une fiche technique en son nom signée par le trésorier et les Adouls et portant le cachet du gouvernant local. Cette fiche indique toutes les catégories des revenus du contribuable et le montant de l'impôt qu'il doit payer. Au terme de chaque recensement, le trésorier présente une copie des rôles de l'impôt au souverain, une deuxième copie au grand trésorier et une copie au gouvernant local. Des sanctions très sévères ont été prévues en cas de fraude, de corruption de négligence ou de tricherie lors du recensement. L'adoption de ces techniques par le pouvoir central a doté le Maroc d'un système fiscal efficace qui répond aux critères de modernité du moment et qui s'est substitué au système traditionnel en vigueur jusqu'alors. Ce nouveau tertib fut avorté à son tour du fait de l'opposition de la société marocaine et notamment les juristes qui

=s'appelle le *Divan* (registre). On donne aussi ce nom au lieu où les agents (du trésor) et les percepteurs tiennent leurs séances. Voici comment on explique l'origine de ce mot : Chosroès (le roi de Perse), ayant vu un jour les commis du divan qui faisaient des calculs de tête et qui semblaient, chacun, se parler à soi-même, s'écria, en langue persane, *divané !*, c'est-à-dire, « ils sont fous ». Depuis lors le nom de *divané* se donna au lieu où ces écrivains se tenaient, et, comme il devint d'un emploi très fréquent, on supprima la lettre finale pour alléger la prononciation. Ensuite ce terme fut employé pour désigner le livre qui traitait des services financiers et qui en renfermait les tableaux avec des modèles de calcul. Selon d'autres, *divan* signifie *démon* en persan. IBN KHALDOUN, *Les prolégomènes*, 2^{ème} partie, traduits en Français et commentés par W. MAC GUCKIN DE SLANE (1801-1878) en (1863).p.25. In : <http://classiques.uqac.ca> . (Consulté le 15/06/2010).

⁶⁷ - Tertib, mot arabe signifiant organiser. Le tertib est un impôt agricole Par l'institution de cet impôt, chaque contribuable fut inscrit individuellement dans le registre du trésorier au lieu d'appréhender l'ensemble de la tribu à laquelle il appartient. Ce qui a donné plus de transparence à ce nouveau système fiscal. Par ailleurs, le tertib respectait de principe de l'annualité et de globalité du fait de la mise en œuvre de nouvelles techniques d'évaluation. Le nouveau système a aussi apporté un nouveau principe que le système traditionnel n'a pas connu. Il s'agit du principe de la prescription.

estimaient que ce système porte les marques de la société occidentale et, par conséquent, il représente une atteinte aux principes de la religion islamique⁶⁸.

Cette situation confuse va se débloquer dès l'avènement du protectorat en 1912⁶⁹. En effet, avec l'échec des politiques fiscales entreprises par le pouvoir marocain, les finances de l'Etat marocain se sont détériorées et son endettement s'est aggravé, ce qui a facilité sa mise sous tutelle politique. Les conséquences d'une telle tutelle se sont traduites sur le plan financier par une profonde réforme administrative, fiscale et budgétaire répondant aux exigences du régime instauré par le protectorat et tenant compte du contexte économique et social du Maroc et la légalité de l'impôt n'est plus un problème qui préoccupe désormais les milieux traditionnels ; le seul problème qui entravait son application était les tribus hostiles au protectorat. Mais ce problème sera dépassé vers la fin des années trente, c'est-à-dire après l'achèvement de la pacification de la population rebelle dans des zones bien déterminées.

Paragraphe 2 : Le point d'inflexion de modernisation des techniques d'évaluation de l'impôt

Si l'apport du protectorat en matière de modernisation des techniques d'évaluation est incontestable (A), la consécration d'un plus grand nombre de ces règles après l'indépendance était inévitable (B).

A- Les techniques d'évaluation pendant le protectorat : des innovations sur un fond traditionnel

L'instauration du protectorat s'est accompagnée par la mise en place de nouvelles institutions sur des bases juridiques nouvelles. En matière de finances, la France a procédé à la création de la direction des finances ; mais, ce sont surtout les règles d'ordre fiscal qui ont posé plus de problème à la nouvelle direction du fait qu'elles découlaient de la coutume locale, du droit musulman et de certains traités internationaux⁷⁰. Le système d'impôts directs que le protectorat a adopté répondait à une double exigence : d'une part, il a été impératif de

⁶⁸ - ABDELGHANI (K.), op.cité, p.142 et s.

⁶⁹ - Au Maroc, une double série d'impôt préexistaient à l'instauration du protectorat en 1912 : d'une part, les impôts qu'il est possible de rattacher plus ou moins directement à l'Islam et qu'ont disparu, l'un d'entre eux s'étant complètement transformé sous les aspects du Tertib ; d'autre part, des impôts qui tirent leur légalité de la volonté souveraine du prince et dont les plus importants ont été maintenus, amendés par le réformateur français. Une troisième catégorie d'impôts est apparue dans les conventions internationales. Le gouvernement néo-chérifien du protectorat les a repris pour les intégrer dans le nouveau système fiscal qui comprend, par ailleurs, tous les impôts créés après 1912, juridiquement fondés, par conséquent, sur le traité du protectorat. JOUANNET (J.), op.cit.p.90.

⁷⁰ - ZEMRANI (B.A), *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc*, L.G.D.G., Paris, 1982, p.19.

tenir compte du milieu socio-économique existant ; ainsi, le Tertib⁷¹, parfaitement adapté à la situation du Maroc rural, était au centre de la politique fiscale du régime du protectorat. D'autre part, dans l'objectif d'élargir l'assiette fiscale, les deux étapes qui marquent l'évolution de la fiscalité marocaine, c'est-à-dire la période d'avant et d'après 1939, ont connu la création de plusieurs impôts directs. Parmi les plus significatifs en matière de rendement, on peut citer la taxe urbaine⁷², l'impôt des patentes⁷³ qui ont été, à côté du Tertib, institués avant 1939 ; le prélèvement sur traitement et salaires (P.T.S.)⁷⁴ et le supplément à la patente⁷⁵ après 1939.

L'évolution historique de l'application des impôts directs au Maroc nous laisse s'interroger sur les difficultés de modernisation de techniques et modes d'évaluation de ces impôts, alors que le protectorat a intégré dès 1917 les règles de la comptabilité publique⁷⁶. Le retard accusé par le Maroc dans le domaine fiscal est dû au dualisme des structures socio-économiques existant. Ainsi, pour illustrer cet état de chose, nous pouvons remarquer que le dahir précité fait une distinction entre l'impôt Tertib des indigènes, dont le recouvrement est attribué aux caïds, ce qui veut dire, en l'espèce, que l'administration fiscale détient un large pouvoir discrétionnaire ; et le Tertib des européens exécuté par les receveurs des impôts et contributions⁷⁷. Quant à la taxe urbaine, elle était recouvrée par les receveurs des impôts et contributions ou des comptables spéciales. Cette situation a privé le contribuable marocain d'assimiler les principes de la fiscalité moderne.

Les techniques et modalités de mise en œuvre de ces impôts présentaient donc un aspect dualiste et approximatif. Ainsi, du moment que la fiscalité marocaine jouissait sous le régime du protectorat d'une certaine autonomie, quoi que limitée, la loi fiscale chérifienne

⁷¹ - Dahirs des 10 et 11 mars 1915, le dahir du 10 mars 1915 visant plus particulièrement les cultures annuelles et le bétail, et le dahir du 11 mars 1915 déterminant le mode d'assiette et les tarifs d'imposition du *tertib* sur les arbres fruitiers.

⁷² - La taxe urbaine dont la création remonte à 1906 (la taxe urbaine, prévue par l'article 61 de l'Acte d'Algésiras (la première imposition), a été organisée par le règlement international du 10 janvier 1908), a été réglementée par le dahir organique du 25 juillet 1918, modifié par de nombreux dahirs et codifié par le dahir de refonte du 31 décembre 1959. La conférence d'Algésiras ayant posé le principe d'une fiscalité urbaine, l'application de la taxe est devenue effective dès 1920. ZEMRANI (B.A.), op.cit. p.23.

⁷³ - La patente fut instituée au Maroc par un dahir organique du 9 octobre 1920, B.O. n° 416, p.1709 et erratum dans B.O. n° 419, p.1879. Le dahir a été modifié par un dahir du 23 Mai 1923, B.O. 502, p.920. Ibid.

⁷⁴ - Dahir du 31 Mars 1939.

⁷⁵ - Dahir du 12 Avril 1941 portant institution d'un supplément exceptionnel et temporaire à l'impôt des patentes, B.O. n° 1486, p.464. Modifié par le dahir du 19 juillet 1948, B.O. n° 1869, p.913 (du 20 Aout 1948).

⁷⁶ - Dahir du 9 juin portant règlement sur la comptabilité publique de l'empire chérifien, B.O., n° 244, du 25 juin 1917, p.705. Consulter les bulletins officiels marocains depuis 1912 sur le site du secrétariat général du gouvernement : http://www.sgg.gov.ma/historique_bo.aspx?id=982

⁷⁷ - Ibid.

d'inspiration métropolitaine, comme le rapporte JOUANNET⁷⁸, se présente-t-elle souvent comme le résultat d'un compromis entre une conception hardiment novatrice et un attachement aux vieilles idées de la fiscalité d'avant 1914 ; ce qui ne laisse pas de donner l'impression que l'impôt, par exemple le supplément à la patente, est une alternative dont chacun des termes aurait été posé, le premier pour le contribuable marocain, le second pour le contribuable européen. Ainsi, les contribuables marocains assujettis au supplément à la patente sont en majorité imposés d'après le chiffre d'affaires, car ils ne déclarent pas leur bénéfice net, faute de tenir une comptabilité (imposition volontaire, ou, imposition d'office faute de déclaration tout court). Les européens, quant à eux, exercent librement leurs options. Le régime du bénéfice net leur convient mieux, étant donné leurs habitudes et leurs procédés commerciaux.

Comme nous venons de l'évoquer, tous ces impôts qui sont institués par la métropole dans des circonstances particulières, notamment à cause de la deuxième guerre mondiale, avaient une application éclectique.

En effet, l'administration fiscale jouissait d'un large pouvoir discrétionnaire, notamment en matière de tertib dont les textes d'organisation étaient très laconiques, du régime du bénéfice forfaitaire qui était le régime de droit commun, des méthodes indiciaires qui concernent, pour certains impôts le chiffre d'affaires comme signe extérieur du bénéfice réalisé et du régime net réel nécessitant pour le contribuable la tenue d'une comptabilité.

Par ailleurs, la deuxième fiscalité marocaine, c'est-à-dire celle qui a fait son apparition après 1939, a connu l'institution de l'impôt sur le revenu (appelés aussi nouveaux impôts) qui était calculé ⁷⁹d'après les revenus encaissés l'année précédente (revenus salariés quand ceux-ci ne sont pas imposés par voie de stoppage à la source ; bénéfice net ou forfaitaire, revenus bruts atteints par le prélèvement complémentaire de la taxe de compensation familiale). La règle n'est pas rigide.

De ce constat, nous pouvons déduire que les apports du protectorat ont quelque peu modernisé les techniques d'évaluation fiscale. Mais en réalité, cet objectif n'était pas le sien du fait que la politique fiscale poursuivie par la métropole visait en premier lieu l'accroissement des recettes pour alimenter un budget dont les dépenses ont été consommées par la guerre. Par ailleurs, le niveau culturel des marocains n'était pas en mesure d'assimiler ces

⁷⁸ -JOUANNET (J.), op. cit., pp. 113-114.

⁷⁹ - Ibid, p. 131.

nouvelles techniques qui sont devenus de plus en plus complexes, notamment après 1939, ce qui a pérennisé l'application de techniques rudimentaires.

B- Consécration des mêmes techniques d'évaluation au lendemain de l'indépendance

L'accession du Maroc à l'indépendance, était marquée, en matière fiscale, par l'adoption de la grande majorité des impôts institués sous le régime du protectorat. Certains impôts ont été réformés, tel le Tertib, qui a été remplacé par l'impôt agricole. Malgré le caractère rural majeur du Maroc, ce secteur bénéficiera désormais d'exonérations qui seront prorogés à maintes reprises. La première réforme du Maroc indépendant réalisée en 1961, concernait plus de 40% des recettes fiscales. La taxe urbaine et le P.T.S. (prélèvements sur les traitements et salaires) ont subi des modifications légères ; quant à la patente et à l'I.B.P⁸⁰ (impôt sur les bénéfices professionnels), ils ont fait l'objet d'aménagements qui ont porté sur le taux et les modalités de calcul.

La création de l'I.B.P s'inscrit dans le cadre de la réforme de la fiscalité présentée dans le rapport du Directeur des finances au Conseil du gouvernement lors de l'établissement du budget pour l'exercice 1954. Cette réforme visait : l'allègement de la charge des petits contribuables et des classes les moins favorisées de la population ; une meilleure répartition de l'impôt par l'extension de son assiette, et enfin un meilleur rendement pour le Trésor dont les charges croissantes nécessitaient des ressources nouvelles⁸¹.

Comme tout Etat nouvellement indépendant, le Maroc était contraint de se procurer les moyens financiers nécessaires à la gestion des nouvelles institutions, notamment celles qui symbolisent sa souveraineté, comme l'armée, l'enseignement, la santé etc. Ainsi, le législateur marocain s'est lancé dans une série de réformes qui ont débouché sur la création d'une panoplie d'impôts dont le rendement n'a pas comblé le déficit dont souffrait le budget de l'Etat dès la première année de l'indépendance. Les recettes fiscales ne pouvant assurer la couverture des dépenses avait pour conséquences le recours de l'Etat à la technique d'emprunt extérieur pour financer le budget. C'était déjà là, le signe d'une politique fiscale vouée à l'échec.

⁸⁰ - Institué par le dahir du 22 février 1954, codifié par le dahir du 31 décembre 1959 et complété par la loi fiscale du 20 décembre 1961.

⁸¹ - AGHNIM (E.), «*La gestion des finances de l'Etat : un aperçu historique*», AL-KHAZINA, n°4, octobre 2004, p.19. In www.tgr.finances.gov.ma

La structure de la fiscalité directe, constituée d'une douzaine ⁸²de cédules, malgré certaine période de stabilisation, a vu sa part se réduire et rester nettement inférieure à la part des impôts indirectes. C'est d'ailleurs l'une des caractéristiques de la fiscalité des pays en développement. En effet, les impôts directs se stabilisent dans une proportion de 23% entre 1961 et 1965 pour atteindre 31 à 32% entre 1965 et 1967. Quant à la période qui se situe entre 1968 et 1972, elle présente une structure fiscale secouée par les fluctuations du taux de couverture des recettes fiscales et le retrait des recettes des monopoles et exploitations de l'Etat du budget général pour être affectées dès 1969 au fond de développement régional. Les impôts directs voient leur part dans les recettes fiscales réduite à 23-24%⁸³.

La période allant de 1972 à 1981 a connu une série de réformes qui ont touché la fiscalité immobilière ; ce qui a multiplié le nombre de cédules dont le rendement est si faible qu'on peut s'interroger sur les motivations et préoccupations qui ont inspiré l'imposition immobilière.

Cette diversité au niveau des impôts directs a aussi généré la diversification au niveau des méthodes d'évaluation de la base imposable inhérente à chaque cédule.

Nous étudierons successivement ces méthodes au niveau de l'impôt agricole **(1)**, de l'impôt des patentes **(2)**, de l'impôt sur les bénéfices professionnels **(3)**, de la taxe foncière **(4)** et de la contribution complémentaire **(5)**.

1- L'impôt agricole

En vertu des dispositions de l'article 9 du dahir du 30 décembre 1961 sur l'impôt agricole, l'assiette de ce dernier résulte de la combinaison du revenu virtuel, avec :

- La superficie en hectare des terrains à usage agricole ou arboricole suivant la catégorie des terrains de culture et les essences des espèces en plantation régulière.
- Le nombre de pied de chaque espèce fruitière des arbres disséminés ou en plantation irrégulière.
- Le nombre de tête de bétail suivant l'espèce animale.

Le revenu virtuel des terrains agricoles et arboricoles est établi en tenant compte de la nature de la situation des terrains, de leur irrigation, de leur mode d'exploitation ainsi que du rendement moyen des cultures ou des plantations susceptibles d'y être pratiquées, compte

⁸² - L'impôt agricole – la patente- L'I.B.P.- La taxe sur les produits des actions ou part sociales et urbaine- impôt sur les terrains urbains non bâtis- TPI- La contribution complémentaire- impôt de solidarité nationale et la réserve d'investissement.

⁸³ - ELKTIRI (M.), *fiscalité et développement au Maroc*, pp.33-34.

tenu des plans de culture recommandés par les organismes de mise en valeur et les administrations techniques compétentes.

Ce triptyque de l'assiette de l'impôt agricole est une survivance de la tradition musulmane qui procède d'un ensemble de vieilles contributions⁸⁴.

A cet aspect traditionnel qui subsiste dans les techniques l'imposition des revenus agricoles s'ajoutent la diversité et la complexité des régimes fonciers et les techniques d'exploitation archaïques. Ce qui a inévitablement amenuisé la rentabilité de l'impôt agricole. En effet, les difficultés d'ordre technique conjuguées à une politique fiscale qui a entraîné la sous - imposition du secteur agricole avait des effets d'ordre financier et économique dans la mesure où suite à la réforme de 1961, une suite d'exonérations a été décidée et « l'impôt agricole ne représente plus que 1,1 % des recettes budgétaires totales et seulement 6% des recettes fiscales directs, alors que l'agriculture rentre pour plus de 30% dans le P.N.B. »⁸⁵

2- L'impôt des patentes

Si l'impôt agricole est le domaine de prédilection des techniques d'évaluation traditionnelles, la réglementation de la patente a adopté le système des signes extérieurs inspiré évidemment de la législation française de 1880 pour appréhender le revenu généré des activités industrielles et commerciales.

Le principal de la patente comprend :

- Une taxe fixe basée sur la nature de la profession et du lieu où elle est exercée. Pour l'application de cette taxe fixe, les professions sont groupées en 7 classes figurant au tableau A, annexé au dahir organique des patentes. En outre, pour certains commerces ou établissements, il est tenu compte de l'importance de l'outillage ou de la fabrication, de la capacité des appareils employés et de la puissance utilisée. Ces établissements font l'objet du tableau B, également annexé au dahir précité.
- Des taxes variables par personnes employées et autres éléments caractéristiques de la production et de l'importance des opérations.

Une taxe proportionnelle sur la valeur locative des locaux et qui porte sur la valeur locative brute normale des magasins, boutiques, usines, ateliers, hangars, remises et tout autres locaux et emplacements servant à l'exercice des professions imposables. La valeur locative, base de la taxe proportionnelle, est déterminée, soit au moyen de baux et actes de

⁸⁴ - Ibid., p.39.

⁸⁵ - ZEMRANI (B.A.), op.cit., p.64.

location, soit par voie de comparaison ou même d'appréciation directe. Pour les usines et établissements industriels, la taxe proportionnelle est calculée sur la valeur locative de ces établissements pris dans leur ensemble et munis de tous leurs moyens matériels de production. La taxe proportionnelle porte également, quelle que soit la nature de l'établissement, sur la valeur locative du matériel mécanographique ainsi que sur celle des appareils techniques nécessaires à l'exercice de la profession⁸⁶. Des décimes additionnels portant sur la totalité des droits des patentes majoré de 25% s'appliquant aux sociétés anonymes et aux sociétés à responsabilités limitées (S.A.R.L.).

L'impôt des patentes n'est pas un impôt simple du moment qu'il comprend trois taxes. Ce n'est pas seulement un impôt dont l'assiette est totalement approximative et arbitraire, mais c'est un impôt injuste et antiéconomique⁸⁷.

La mise en œuvre du système indiciaire pour imposer les activités industrielles et commerciales n'est pas fondée sur des critères scientifiques. « L'impôt perçu sur le système des signes extérieurs, est assis sur des fictions...la relation entre les facultés et signes extérieurs qui en est considéré comme l'indice, n'est jamais ni constant, ni bien déterminé »⁸⁸.

3- L'impôt sur les bénéfices professionnels (I.B.P)

Si la description des modes d'évaluation que nous venons d'exposer dénote d'un archaïsme qui marque la fiscalité marocaine, cela ne signifie pas l'absence totale d'impôts évolués. En effet, l'institution de l'impôt sur les bénéfices professionnels (I.B.P)⁸⁹ qui frappe toutes les activités professionnelles patentables ou non patentables est techniquement le plus performant au sein de la constellation des impôts cédulaires. Ainsi, les régimes d'imposition conçus pour la détermination de la base imposable à l'I.B.P sont respectivement le régime du forfait et le régime du bénéfice net réel⁹⁰. Mais, il est difficile d'envisager un mode de

⁸⁶ - Art. 3 et 6 du dahir 1.61.442, du 31 décembre 1961. Bulletin officiel n° 2566 bis du 30/12/1961

⁸⁷ - ZEMRANI (B.A.), op.cit. p.74.

⁸⁸ - COZIAN (M.), *Les signes extérieurs de revenus : le contrôle et la reconstitution du revenu global par l'administration fiscale*, L.G.D.G., Paris, 1979, p.14.

⁸⁹ - Cet impôt a été initialement conçu comme supplément à l'impôt des patentes pour faire face aux besoins budgétaires pendant la seconde guerre mondiale. Plusieurs aménagements ont été apportés à cet impôt depuis son institution.

⁹⁰ - L'activité industrielle et commerciale était soumise au Maroc à l'I.B.P., alors qu'en Tunisie et en Algérie, elle était soumise à un impôt cédulaire dénommé impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (I.B.I.C.). Les principaux régimes d'imposition dans les trois pays sont le régime du forfait et le régime du bénéfice net réel, auxquels s'ajoute, en Algérie, un régime intermédiaire dénommé le régime du bénéfice réel simplifié. Pour d'amples études comparatives sur la fiscalité Maghrébine, se référer à : OUSIDHOM (Y.), *La modernisation des systèmes fiscaux au Maghreb*, Thèse pour le doctorat en droit, Université JEAN MOULIN-LYON III, 2001.

détermination du bénéfice imposable autre que le mode forfaitaire, vu la situation socioéconomique du contribuable marocain. Il est d'ailleurs, à l'instar de plusieurs pays en voie de développement, le régime de droit commun. Ainsi, au Maroc, en 1985, sur 193521 entreprises soumises à l'I.B.P, on comptait seulement 16634 entreprises soumises au régime du bénéfice net réel (soit 8,6%). Cela montre les blocages psychologiques de cette catégorie de contribuables, notamment face à la comptabilité et à la déclaration fiscale. Ils sont, en effet, généralement de condition modeste, dépourvus d'une formation élémentaire en matière de gestion, voire totalement analphabètes. Baignant de plus dans un environnement culturel et sociologique propice au "culte du secret", ils n'ont le plus souvent ni les moyens matériels, ni peut-être surtout les prédispositions psychologiques nécessaires à une bonne approche de l'assiette fiscale et une certaine maîtrise du processus de détermination de l'impôt⁹¹.

Les modalités d'application de ces deux régimes étaient prévues par les dispositions du dahir⁹² portant réglementation de l'impôt sur les bénéfices professionnels. Ainsi, en vertu de son article 4, le bénéfice imposable est déterminé par application au chiffre d'affaires ou au montant des recettes d'un coefficient fixé, pour chaque branche, d'activité ou de profession, par arrêté du ministre de finances. Toutefois, le contribuable a la faculté de demander d'être taxé sur le bénéfice net réel qui ressort de sa comptabilité. La détermination du chiffre d'affaire est laissée à l'initiative du contribuable qui doit le déclarer, en vertu de l'article 6 du dahir précité, à l'inspecteur des impôts urbains. Si le chiffre d'affaire concerne plusieurs activités ou professions différentes, le contribuable doit déclarer distinctement le chiffre d'affaire inhérent à chaque activité ou profession.

Il est évident que les mêmes inconvénients de l'impôt des patentes sont transposés au régime du forfait. Ce dernier se calcule en effet sur la base de deux éléments, l'un fixe et l'autre proportionnel. Le premier tient compte de la classe de la patente dans laquelle est rangée la profession, alors que le second, variable, est basé sur la valeur locative des locaux professionnels⁹³. Quant au régime du bénéfice net réel, malgré les avantages techniques qu'il présente pour mieux appréhender le montant du bénéfice du contribuable, il n'est pas pour autant dépourvu d'approximation et d'incertitude. Il est, en vertu de l'article 8 du même dahir, déterminé d'après les résultats des opérations de toutes natures effectuées par l'entreprise, y

⁹¹ - AKESBI (N.), *L'impôt, l'Etat et l'ajustement*, éd. ACTES, Rabat, 1993, p.195.

⁹² - Dahir 1.59.430 du 31 décembre 1959 portant réglementation de l'impôt sur les bénéfices professionnels, B.O. n°2472 du 11/03/1960.

⁹³ - BERRAHO (S.), *L'application de l'impôt sur les bénéfices professionnels aux sociétés*, Mémoire de D.E.S. en droit privé, Université MED V, F.S.J.E.S. Rabat, 1985, p.8.

compris les gains et profits exceptionnels ainsi que les gains réalisés sur les cessions d'éléments de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation.

Le bénéfice net réel d'un exercice résulte de l'excédent du bénéfice brut sur les frais et charges : salaires, assurances, frais de réparation et d'entretien, loyer des immeubles affectés à l'exercice de l'activité, les amortissements et provisions normalement constitués, les impôts et taxes à la charge de l'entreprise, hormis l'I.B.P. lui-même et l'impôt P.S.N. effectués ou engagés pour le fonctionnement de l'entreprise ou la profession et imputable à l'exercice concerné. Cette complexité au niveau du calcul de l'assiette du bénéfice imposable induite par la diversité et l'imprécision des éléments qui en font partie, ne fait qu'accentuer la marge d'approximation de cet impôt. D'ailleurs, cette situation se maintiendra même après la loi cadre sur la réforme fiscale en 1982.

4- La fiscalité foncière : La taxe urbaine et la taxe sur les profits immobiliers

Si la fiscalité qui frappe les activités industriels et commerciales, ainsi décrite, est loin d'être rigoureuse lors de l'appréhension de la base d'imposition, la fiscalité foncière, n'en fait pas exception, voire qu'elle présente des distorsions encore plus graves. En effet, la fiscalité immobilière présente un aspect double⁹⁴ : un aspect statique représenté par la taxe urbaine qui est assise sur la valeur locative et perçue au profit de l'Etat et des collectivités locales, et un aspect dynamique représenté par la taxe sur les profits immobiliers, impôt de l'Etat, perçu lors d'une mutation. Ainsi, en vertu de l'article 2 du dahir⁹⁵ portant promulgation de la loi des finances pour l'année 1978, la taxe urbaine est assise sur la valeur locative normale des immeubles. Cette valeur est déterminée soit au moyen de baux et actes de location, soit par voie de comparaison ou d'appréciation directe. Dans son estimation sont comprises toutes les charges imposées au locataire et incombant au propriétaire, notamment les grosses réparations ainsi que toute somme exigée par le propriétaire en contrepartie de la concession du bail.

Cette technique de détermination de la base imposable à la taxe urbaine, impôt direct, ne cherche nullement à cerner la capacité contributive du contribuable. Mais, comme nous l'avons déjà évoqué, cet impôt est assis sur des fictions en se basant sur des signes extérieurs qui n'ont aucune relation avec la réalité de la matière imposable. Cette fiction se trouve encore accentuée lorsque la loi précitée précise que, lorsqu'il s'agit des immeubles- ou parties d'immeubles- occupés par le propriétaire ou par l'usufruitier, la valeur locative normale est

⁹⁴ - Pour une étude plus détaillée de ces deux aspects, se référer à ZEMRANI (B.A.), op.cit., p.109 et s.

⁹⁵ - Dahir n° 1-77-372 du 30 décembre 1977 portant promulgation de la loi de finances pour l'année 1978 n° 1-77, B.O. n°3400 bis du 31-12-1977.

fixée d'après la moyenne des loyers pratiqués pour des habitations similaires, situées dans le même quartier. En plus de ce caractère fictif et approximatif de cet impôt, vient s'ajouter un pouvoir discrétionnaire large attribué à l'administration fiscale, du moment que la loi l'autorise de choisir entre plusieurs modalités pour déterminer la valeur locative de l'immeuble.

L'aspect dynamique de la fiscalité immobilière est aussi sujet d'application de modalités dénuées de rigueur. En effet, en vertu de l'article 5 du dahir susmentionné, il est établi une taxe sur les profits réalisés par les personnes physiques à l'occasion de la vente d'immeubles ou de la cession⁹⁶ de droits réels immobiliers portant sur de tels immeubles. Le profit taxable est constitué par l'excédent du prix de cession sur le coût d'acquisition majoré du montant des investissements justifiés. Mais, en réalité le prix d'acquisition ou de cession qui, selon toujours la même loi, s'entendent des prix déclarés ou reconnus par les deux parties ne sont pas en réalité pris en considération, du moment que ladite loi attribut à l'inspecteur vérificateur un pouvoir discrétionnaire et lui permet d'apporter des rectifications à la déclaration du contribuable. Ce pouvoir discrétionnaire ne peut que déboucher sur des situations d'arbitraire fiscal de la part des fonctionnaires de l'administration fiscale. L'arbitraire pourrait encore s'affirmer lors d'une déclaration que l'administration fiscale juge insuffisante ; celle-ci est en droit de porter les majorations correspondantes à la partie du profit non déclaré à 100% si la bonne foi du contribuable n'est pas établie. Cette terminologie de la législation fiscale qui, malgré son apparente technicité, préfigure les situations de sa mise en œuvre.

A ces incertitudes qui grèvent négativement la détermination des profits immobiliers, la conception et les fondements même de la T.P.I., appellent certaines critiques quant à sa définition qui ne tient pas compte du contexte de variations et de fluctuations monétaires qui, inévitablement, ont des incidences sur la conjoncture économique et financière. En effet, si aucune correction n'est apportée au prix d'acquisition pour actualiser le prix d'acquisition en fonction de la dépréciation monétaire, La T.P.I. n'est plus en mesure de taxer les bénéfices en temps réel, mais des bénéfices imaginaires, voir même dans certains cas des pertes en capitale⁹⁷. Ce qui est évidemment une source d'injustice et d'arbitraire.

⁹⁶ - Le terme cession doit être compris dans un sens plus large. Le 1^{er} § de l'article 5 de la loi de finances pour l'année 1977 en précise la désignation.

⁹⁷ - EL KTIRI (M.), *Structures économiques et structures fiscales : Le cas de l'économie marocaine*, Ed. Maghrébines, Casablanca, 1979, p.92.

5- La contribution complémentaire

A ces impôts s'ajoutaient plus ou moins cumulativement une " contribution complémentaire"⁹⁸ sur le revenu global des personnes physiques et une "participation de solidarité nationale". Cette multiplicité d'impôts fut à l'origine de nombreuses distorsions et incohérences sans pour autant couvrir la totalité du champ fiscal, ni atténuer le déséquilibre entre les différentes sources de recettes. Face à ces limites évoquées, le Maroc, à l'instar des pays en voie de développement, a opté pour la solution de facilité et porté ses efforts sur la partie de l'assiette fiscale dont l'imposition est apparue commode : les revenus salariaux imposés par la technique de la retenue à la source et dans une moindre mesure professionnels⁹⁹.

Cette situation a entraîné la concentration des impôts dans une catégorie de contribuables et a alourdi la pression fiscale, notamment sur la classe prolétaire tout en donnant une marge de manœuvre pour les non salariés d'atténuer la pression fiscale qui pèse sur eux voire le temps de frauder le fisc. Une telle fraude est d'ailleurs impossible chez les salariés.

Par ailleurs, le contribuable, sous cette panoplie d'impôts cédulaire s'est trouvé, avec l'institution de la contribution complémentaire qui vint se superposer aux autres impôts, assujéti à trois impôts : la cédule de l'impôt qui correspond à l'activité exercée par le contribuable, la contribution complémentaire (C.C.) et la P.S.N. (participation à la solidarité nationale). Ainsi, le contribuable exerçant, par exemple, trois activités, supportent le poids de cinq impôts. (3 cédules+ C.C. +P.S.N.). Mais, la mise en œuvre de techniques peu fiables pour le calcul de cet impôt et la diversité d'exonération octroyées à des catégories de contribuables, la C.C. avait un rendement faible malgré sa progressivité. Ainsi, pour l'année budgétaire 1985, elle ne représentait que 2,2% des recettes fiscales directes, soit un montant de 153 millions de dirhams¹⁰⁰.

Le dysfonctionnement de ce système cédulaire ne va tarder à s'ébranler. En effet, la faible rentabilité des impôts cédulaires faussée par les fluctuations des prix des matières premières (notamment le phosphate) sur le marché internationaux a contraint l'Etat marocain à recourir aux institutions financières internationales pour combler le déficit budgétaire. Ces

⁹⁸ -Créée en vertu de l'article 2 de la loi de finances pour l'année 1972 n° 22-71 du 31 décembre 1971, B.O. n°3095 du 31-02-1972.

⁹⁹ - AKESBI (N.), L'ajustement..., op.cit. p.191.

¹⁰⁰ - NAOUCH (S.), *Les impôts directs au Maroc, 1^{ère} partie : Les impôts actuels...pourquoi la réforme ?* Ed. Almadariss, Casablanca, 1986, p.15. (En arabe).

facteurs d'ordre financier, conjugués à un environnement politique critique et incertain, ont fait sombrer le Maroc dans une crise financière sans issue. Cette situation a débouché sur la mise en œuvre du plan d'ajustement structural édicté par le Fonds monétaire international et l'édiction de la loi-cadre sur la réforme de la loi fiscale en 1982. Ce qui a marqué la fin de l'ère de la fiscalité traditionnelle et sa substitution par une fiscalité tripartite qui vise la modernisation des techniques et modalités de détermination de l'impôt.

Section II : Les limites du système d'évaluation traditionnel

La modernisation des techniques mises en œuvre pour appréhender le revenu du contribuable marocain a été depuis toujours entravée par un contexte socio-économique conservateur défavorable à toute initiative de réformes. Mais il faut reconnaître que la période du protectorat a fortement inspiré la fiscalité marocaine pour s'ouvrir sur les systèmes fiscaux modernes. C'est d'ailleurs le cas avec l'institution des nouveaux impôts pour pallier les exigences de la deuxième guerre mondiale. Néanmoins, cette fiscalité avait un faible rendement et était inadapté aux conditions socio-économiques du pays. D'ailleurs les impôts directs qui prédominaient étaient le Tertib (impôt agricole), la taxe urbaine et l'impôt des patentes. Le caractère majeur des techniques d'évaluation de ces impôts qui étaient des impôts réels et non personnalisés est leur détermination sur des bases indiciaires. Leur application ne reflétait que relativement la capacité contributive du contribuable.

A la veille de l'indépendance, le Maroc était contraint de consacrer ce système d'évaluation traditionnel sans perdre de vue de mener à bien une politique fiscale qui lui permettrait de s'adapter aux nouvelles exigences de l'Etat. Mais, jusqu'à la veille de la réforme de 1984, la fiscalité directe ne s'assignait comme objectif financier que la couverture des dépenses publiques. Les finalités du développement économique et social n'étaient pas l'apanage des décideurs marocains.

Par ailleurs, l'éparpillement des impôts directs a impacté négativement l'imposition des revenus en induisant le rétrécissement de leurs assiettes et instauré un net déséquilibre avec les impôts indirects. C'est d'ailleurs, selon la doctrine fiscale, une caractéristique des pays en voie de développement. Le système cédulaire, ainsi créé, a mis en quarantaine pendant deux décennies l'institution d'un impôt sur le revenu dont le caractère synthétique devrait pallier les insuffisances techniques des impôts analytiques. Les limites de ce système traditionnel d'évaluation sont d'ordre global inhérent à des facteurs socio-économico-politiques (**paragraphe 1**) et d'ordre partiel inhérent à la nature même des techniques d'évaluation (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Les limites d'ordre général du système d'évaluation traditionnel

A l'instar des pays en voie de développement, le système traditionnel d'évaluation de l'impôt au Maroc demeure la règle tout en affirmant sa pérennisation. Cette situation est la conséquence objective de facteurs socioéconomiques (**A**) et politiques (**B**) défavorables à toute modernisation des techniques fiscales.

A- Les limites socioéconomiques du système traditionnel d'évaluation

La défaillance des techniques d'évaluation de la base imposable mises en œuvres jusqu'à la veille de la réforme de la fiscalité marocaine se trouve confirmée à plusieurs égards. La décision de réformer le système fiscal dans sa globalité en est une preuve incontestable. Mais, en réalité, ce tournant dans la fiscalité marocaine, s'est inscrit dans un processus global de la politique économique érigée par le nouvel ordre économique mondial que les pays riches ont voulu imposer sur la scène mondiale. Les recommandations du F.M.I aux pays en voie de développement de revoir leurs systèmes fiscaux s'inscrivaient évidemment dans cette direction. Des causes de nature économique (1) et sociale (2) étaient derrière l'échec du système d'évaluation traditionnel.

1- Les limites économiques du système d'évaluation traditionnel

L'impact de la structure économique sur l'efficacité du système fiscal est une problématique largement débattue en sciences économiques et fiscales. D'aucuns avancent que « la structure économique est le principal obstacle à l'institution d'un système fiscal efficace »¹⁰¹. Ce déterminisme économique dans l'efficacité fiscale peut être affirmé ou réfuté en étudiant l'évolution de systèmes fiscaux comparés. C'est d'ailleurs ce qu'ont fait d'autres auteurs en relativisant cette corrélation entre structures économiques et structures fiscales. Ainsi, pour NGAOSYVATHN, l'action fiscale pourrait être entravée par des structures économiques sous-développées. Mais, en réalité, les efforts des pouvoirs publics dans ces pays sont restés en deçà de ces limites. Le sous-développement n'est pour lui qu'un prétexte avancé par ces pays pour ne pas explorer sérieusement et efficacement les différents gisements fiscaux des leurs économies, fut-elle sous-développées¹⁰². Mais une conception synthétique est, à notre avis, plus logique, du moment que, d'une part, les structures économiques sont étroitement liées au prélèvement fiscal et par voie de conséquence, elles exercent une influence sur les techniques et modes d'évaluation de l'impôt. D'autre part, le degré de rigueur de telles techniques et modalités d'évaluation peut avoir un impact direct sur le rendement du prélèvement fiscal. Par ailleurs, nous remarquons que la technique de la retenue à la source se révèle la plus efficace quelque soit la structure économique.

¹⁰¹- BARRERE (A.), *Politique financière*, DALLOZ, p.562 (cité par EL KTIRI (M.), *Structures économiques...*op.cit, p16).

¹⁰²- NGAOSYVATHN (P.), *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement (Appréciation de l'influence exercée par les structures économiques et sociopolitiques sur le prélèvement fiscal)*, L.G.D.G., Paris, 1978, p.19.

L'influence des structures économiques peut dans certains cas imposer aux pouvoirs publics de faire usage de techniques d'évaluation à caractère rudimentaires et approximatives. C'est d'ailleurs le cas, lorsqu'il s'agit d'appréhender les revenus fonciers, notamment les revenus agricoles, les activités à petit revenu ou les activités faisant partie de l'informel.

Si la fiscalité de l'ancien Maroc, comme nous l'avons déjà évoqué, était adaptée à l'économie de l'époque, cela ne signifie pas pour autant que les techniques mises en œuvre étaient dépourvues de toutes difficultés ou qu'elles représentaient l'instrument fiscal le plus efficace. A part la zakat, l'arbitraire et l'approximation étaient les caractères majeurs des modalités d'application de l'impôt. C'est d'ailleurs l'avis d'ARDANT, lorsqu'il a souligné que le fait de savoir qu'il existait tel ou tel impôt portant telle ou telle dénomination est une donnée insuffisante du moment que les difficultés de l'imposition ont souvent conduit l'administration à imaginer des régimes d'abonnements ou de forfaits qui en changeaient la nature et l'incidence¹⁰³.

Si le système fiscal marocain conserve toujours des modalités et des techniques d'évaluation traditionnelles, c'est que cela revient dans une grande partie à une structure économique dualiste trainant un secteur économique sous-développé qui coexiste avec une économie plus évoluée.

L'étude de l'évolution de l'économie marocaine, notamment depuis l'indépendance, peut nous éclairer sur cette corrélation entre les choix fiscaux et le développement économique. Ainsi, le Maroc, a adopté la stratégie libérale économique pour planifier son développement. Or, l'investissement est une condition sine qua non un tel développement ne peut se réaliser. Pour financer ces investissements, L'impôt serait un instrument très efficace si l'optimisation fiscale se trouve réalisée. Mais, malheureusement, la politique économique entreprise par le Maroc, au lieu de chercher le perfectionnement des techniques fiscales garantes d'un financement sûr et durable, elle préférerait les solutions faciles en recourant à l'endettement pour financer son déficit budgétaire. D'ailleurs l'analyse de l'économie marocaine ne peut être dissociée de la question de la dette.

La structure économique du Maroc, par son caractère dualiste, était loin de répondre aux impératifs du développement et a influé négativement sur le système fiscal¹⁰⁴. En effet, la politique économique marocaine s'est attelée à pérenniser les structures économiques

¹⁰³ - ARDANT (G.), op. Cit. p.17.

¹⁰⁴ - ADIB (A.), *La politique fiscale et stratégie de développement : étude analytique du système fiscal marocain (1956-2000)*, Ed. AFRIQUE ORIENT, 1998, p.40. (En arabe).

traditionnelles imposées par une oligarchie conservatrice. Cette situation n'a fait que creuser l'abîme entre le secteur moderne et traditionnel.

Au Maroc, c'est surtout dans l'agriculture que le contraste est le plus marqué entre d'une part, un secteur traditionnel, groupant la majorité des paysans, tournés presque totalement vers l'autoconsommation et l'économie de subsistance et d'autre part, un secteur moderne, géré dans une économie monétaire et dépendant principalement des marchés extérieurs. L'action de l'Etat n'avait pas pour priorité la reconversion du secteur traditionnel. Bien au contraire, l'écart se creuse entre les deux secteurs et la production globale de l'agriculture diminue¹⁰⁵. Ainsi, comme on l'a déjà évoqué, la fiscalité agricole telle qu'elle a été conçue et appliquée, était sans influences notables sur l'économie du monde rural. Ce dualisme dans les structures de production s'est répercuté sur la politique fiscale qui s'est assignée pour seul objectif le rendement budgétaire et financier en faisant abstraction au rôle de l'impôt dans le développement.

2- Les limites psychosociales du système traditionnel d'évaluation

La relation qu'entretenait l'administration fiscale marocaine avec le contribuable est de type autoritaire. Un tel « style de l'exercice du pouvoir influence le comportement des gouvernés, et plus particulièrement des contribuables »¹⁰⁶ Une telle réalité a dénué le contribuable marocain de tout civisme fiscal. Il ne regardait l'imposition de ces revenus que comme une spoliation forcée et injustifiée ; il a ainsi cultivé un comportement de méfiance vis-à-vis du fisc.

Les contribuables marocains, majoritairement analphabètes, ne peuvent pas être en mesure d'adopter des techniques modernes. Par conséquent, seul le caractère archaïque des outils fiscaux peut être congru avec leur milieu. Ainsi, l'ignorance des techniques d'imposition est l'un des facteurs qui crée les hostilités entre l'administration fiscale et le contribuable.

Le dualisme des structures économiques évoquées a pour conséquence un dualisme social reflétant les disparités dans la répartition des revenus. La coexistence d'une minorité privilégiée détenant des revenus trop élevés et un pouvoir de lobbying puissant, à côté de la majorité écrasante de la population, entraîne un faible potentiel fiscal.

¹⁰⁵ - ZEMRANI (A.B), op.cit., p.199.

¹⁰⁶ - NGAOSYVATHN (P.), op. cit., p. 215.

Plusieurs études ont à cet effet montré que la pression fiscale était supportée notamment par les contribuables à faibles revenus. Ce sont en général les revenus salariaux qui sont accaparés par l'impôt. En effet, l'application de la technique de la retenue à la source confère au fisc une efficacité indiscutable à l'emprise de cette catégorie de revenus¹⁰⁷. Par contre, les autres contribuables, notamment les entreprises, arrivent à échapper à l'impôt direct soit en sous-estimant artificiellement les bénéfices imposables, soit en se déclarant déficitaires, soit tout simplement en fuyant l'impôt.

En 1985, le ministre des finances a révélé dans une interview au quotidien marocain le *Matin du Sahara*, paru le 07/07/1985, que l'essentiel des recettes de l'I.B.P. étaient puisées auprès d'un petit nombre de grandes entreprises avec à leur tête l'O.C.P. et les établissements bancaires qui assurent les 2/5 des recettes des impôts. Les 3/5 restants étaient à leur tour à 80 % assurées par moins de 20 % des sociétés¹⁰⁸.

La concentration du fardeau fiscal sur une partie de contribuables n'est pas fortuite, mais c'est en réalité la conséquence de toute une politique fiscale résultant des rapports de force qui sous-tendent la société.

B- Les limites politiques du système d'évaluation traditionnel

La politique fiscale mise en œuvre dans un Etat est une conséquence directe du système politique qui détient les rênes du pouvoir. La politique fiscale menée par le gouvernement marocain depuis l'indépendance avait pour primauté l'objectif financier. A cet effet, la création d'une panoplie d'impôts visait la couverture d'une matière imposable disparate et l'augmentation du volume des recettes. Mais, dans la réalité, tous les indices sont révélateurs d'une politique fiscale sous-développée. En effet, malgré le caractère agricole majeur du pays, ce secteur détenu par une oligarchie puissante, n'a apporté durant les années d'avant la réforme fiscale de 1984 que des recettes dérisoires, alors que sa part dans le P.I.B. était très importante¹⁰⁹. Il fut ensuite exonéré totalement depuis 1984 suite à une décision politique de l'Etat¹¹⁰.

¹⁰⁷ - NGAOSYVATHN (P.), op., cit., p. 64.

¹⁰⁸ - LABZOUR (T.M), *La répartition des revenus au Maroc (1956- 1989), éléments d'analyse*, Thèse de doctorat, sciences économiques, Faculté de droit, Rabat, 1989, p.249.

¹⁰⁹ - En 1970, les recettes fiscales provenant de l'agriculture (soit 0,27% des recettes fiscales totales) sont sans communes mesures avec la part de celle-ci dans la production brute (25% à 30%). MASMOUDI (T), *L'imposition des revenus d'agriculture au Maroc*, mémoire D.E.S., Université MEDV, Rabat, 1971, p.101. Cité par : TIALATI (A.), *L'administration fiscale marocaine*, Thèse de doctorat du 3^{ème} cycle en droit public, université de Montpellier 1, Faculté de droit et des sciences économiques, juin 1984, p.147.

Lors de la réforme de 1961, il a été décidé au Maroc, l'exonération des revenus fiscaux inférieurs à 1400 DH. Cet abattement à la base a eu pour conséquences, de faire tomber le nombre des assujettis de 1 600 000 à 150 000 environ, exonérant ainsi 90 % des anciens assujettis. Le rendement de l'impôt agricole a fléchi alors de 100 millions de DH à 40. ZEMRANI (B.A), op.cit., p.64.

¹¹⁰ - En vertu du dahir n°1-84-46 du 21 mars 1984, B.O. n° 3727 du 4/4/1984, le secteur agricole est exonéré jusqu'à l'an 2000 de l'impôt sur le revenu. Cette exonération est d'ailleurs toujours en cours actuellement.

L'influence de la politique sur la fiscalité apparaît clairement dans le secteur agricole en particulier et dans le secteur foncier en général. « *En fait, l'imposition du monde rural, se heurte à la résistance de certains groupes privilégiés qui agissent comme de véritables groupes de pression, dont le pouvoir redoute les manipulations et les réactions. L'impôt foncier qui aurait pu occuper une place de choix dans le système fiscal marocain est inexistant, car menaçant directement les intérêts des oligarchies foncières et des notables locaux* »¹¹¹.

Malgré l'institution d'un impôt cédulaire propre aux profits immobiliers en 1978 (T.P.I), le secteur immobilier continuait à bénéficier de privilèges, en échappant à la contribution complémentaire et le taux d'imposition exigible n'était plus que de 15 % (alors que dans les hautes tranches le taux applicable auparavant pouvait atteindre 45 %)

La mise en œuvre d'une politique fiscale moderne cohérente et efficiente, qui tient compte de la variable financière et consacre les garanties du contribuable, a en réalité piétiné durant la période de l'avant réforme imposée par les institutions financières étrangères, notamment le F.M.I suite au programme de l'ajustement structurel mis en œuvre depuis 1983. Ce piétinement n'était que la conséquence d'une politique fiscale qui reflète les rapports de force des différents acteurs économiques du pays. Ainsi, l'institution de l'impôt général sur le revenu a été reportée à l'occasion de chaque projet de réforme et fut remplacée par l'institution de la contribution complémentaire qui n'a apporté que des recettes dérisoires.

Une vue panoramique¹¹² sur les différents projets de réformes qui n'ont pas abouti, depuis l'indépendance jusqu'à la réforme de 1984 montre l'ampleur d'une politique fiscale hésitante et dépourvue d'une conception conjoncturelle et programmée.

- Dans le plan quinquennal 1968-1972, le gouvernement a pris en son compte certain des recommandations d'un projet de réforme globale du système fiscal marocain élaboré par un expert français, à savoir : la création d'impôts sur les plus-values immobilières, les plus-values agricoles mises en irrigation, les terres à bâtir, les successions...l'impôt sur les successions fut supprimé quelque mois après son institution sous prétexte d'être contraire à la chariaâ (الشريعة) ;

¹¹¹ - ZEMRANI (B.A.), op.cit., p.235.

¹¹² - Pour plus de détails sur l'histoire de la réforme fiscale, voir : AKESBI (N.), « La réforme fiscale au Maroc : une issue à la crise des finances publiques ? », in « Politique de sortie de crise et relations Nord-Sud », Colloque organisé par l'I.N.S.E.A.

- Un projet de réforme du secteur de l'agriculture en 1971 qui visait de pénaliser les propriétaires absenteïstes pour améliorer la progressivité du barème de l'imposition a été avorté par le puissant lobby agriculteur du moment qui siégeait au parlement ;
- Dans le plan quinquennal 1973-1977, le gouvernement reconnaît l'iniquité du système fiscal du moment et élabore un projet de réforme qui prévoyait l'institution d'un impôt général sur le revenu, d'un impôt sur les sociétés, d'une taxe sur la valeur ajoutée, d'un impôt foncier...mais ce projet fut mis en attente et remplacé par la contribution complémentaire, une taxe sur les produits de placements à revenus fixes. Cette dernière n'a duré que quelques mois pour être supprimée.
- La hausse des cours des phosphates et les possibilités d'endettement très larges sur le marché international sont deux facteurs qui ont relégué l'impératif d'une réforme fiscale en second plan. Le regain d'intérêt à celle-ci ne sera effectif qu'à partir de 1978 lorsque les difficultés économiques et financières du Maroc ont atteint leur apogée. C'est ainsi qu'une véritable réforme fut entamée par le pays suite aux recommandations du FMI.

Durant la période 1978-1983, plusieurs tentatives de réformer certains impôts cédulaires se sont soldées à l'échec.

- En 1978, la réforme de la fiscalité immobilière a été bafouée par un code sur les investissements immobiliers en 1981 en reculant successivement sur la taxe urbaine et la taxe sur les profits immobiliers, et la suppression en 1983 de la taxe sur les terrains non bâtis un an seulement après sa mise en œuvre.
- L'assujettissement en 1979, puis exonération de l'I.B.P. en 1980 de la totalité des revenus des participations des sociétés holding.
- Tentative vaine en 1979 de doublement des recettes de l'impôt sur l'agriculture qui dès lors, non seulement on est revenu sur cette décision, mais l'impôt lui-même ne sera quasiment plus perçu à partir de 1981 avant d'être en 1984 purement et simplement suspendu.

Ces tergiversations de la politique fiscale ne seront atténuées que lorsque le Maroc a sombré dans une crise économique et financière grave et adopté les recommandations des grandes institutions financières internationales.

Paragraphe 2 : Les limites spécifiques au système d'évaluation traditionnel

Si des facteurs d'ordre général sont à l'origine des limites du système d'évaluation traditionnel, d'autres facteurs inhérents à la nature même des techniques d'évaluation viennent en restreindre la portée.

Dans un contexte socio-économique inadapté à la mise en œuvre de techniques d'évaluation plus rigoureuses, l'administration ne peut que recourir à des techniques approximatives tels le régime forfaitaire, les signes extérieurs conformes à l'état d'esprit du contribuable marocain. Ce n'est pas ici une spécificité du cas du Maroc : depuis toujours et dans le seul souci de répondre à des motivations exclusivement financières « *lorsque l'administration ne trouve pas ...les moyen d'évaluer les produits, les bénéfices ou les fortunes, elle est obligée de s'en tenir à des appréciations sommaires, vagues arbitraires, qui risquent d'écraser les uns tout en ménageant les autres, de compromettre le développement de l'économie et même de provoquer l'exode des contribuable...* »¹¹³

Le système fiscal marocain, du fait d'un pouvoir décisionnel fiscal qui s'est constitué, au fil du temps, par des adjonctions hétéroclites et dépourvues de toute conceptualisation, se caractérise par des techniques complexes et inefficaces (A) ; Il engendre ainsi, une diversité au niveau des prélèvements, des taux et des régimes d'imposition (B).

A- Un système complexe et des règles d'imposition défaillantes

Le caractère arbitraire et complexe du système d'évaluation trouve certaines de ses origines dans un nombre très important de cédules. Cette diversité a pour conséquences la complexité, l'incohérence et l'inefficacité du système cédulaire (1) et la défaillance des règles d'imposition (2).

1- Complexité, incohérence et inefficacité du système cédulaire

La défaillance du système cédulaire trouve ces origines dans la complexité des structures fiscales résultant d'un foisonnement des textes législatifs en mutation permanente. Si la simplicité en matière fiscale est souhaitable « *la complexité des institutions et des procédures est le fait d'une société évoluée. On ne voit pas par quel miracle la fiscalité pourrait échapper à cette règle* »¹¹⁴. Mais, cela ne veut pas dire que cette situation est le résultat d'un déterminisme absolu. En effet, l'hésitation et l'incertitude dans le traitement de la matière fiscale, en générale, et des techniques d'évaluation en particulier, traduisent « *la peur de l'avenir et celle de confronter et lancer un défi aux classes privilégiées...* »¹¹⁵. Elles sont illustrées par les impôts et taxes qui sont créés et abrogés au gré de la conjoncture. Des

¹¹³ - ARDANT (G.), op.cit., p.14.

¹¹⁴ - MEHL (L.) et BELTRAME (P.), *Sciences et techniques fiscales*, P. U F., 1^{ère} édition, 1984, p.738.

¹¹⁵ -HAMOUD (A.), *La fiscalité directe en Irak : son rôle face aux ressources pétrolières*, thèse en droit, Montpellier, 1980, p.225. Cité par OUSIDHOM (Y.), op.cit., p.64.

impôts votés ne sont pas prélevés. A peine établi, un impôt peut être modifié, voire supprimé. Certains impôts connaissent un début d'application, comme c'est le cas de l'impôt sur les terrains urbains, d'autres sont mort-nés tel l'impôt sur les successions¹¹⁶.

Ce faisant, dans le système cédulaire, on se trouve devant une multitude de règles distinctes régissant chaque impôt. En plus, avant la réforme de 1984, l'absence de codification a entraîné l'éparpillement de textes fiscaux dépourvus de toute coordination.

2- Défaillance des règles d'imposition

En théorie, avant la réforme fiscale de 1984, il existait deux techniques d'imposition essentielles : Le régime forfaitaire et le régime du bénéfice réel¹¹⁷. A l'instar des pays en voie de développement, le forfait au Maroc fut érigé en règle au lieu d'être l'exception.

Le recours au forfait était très sollicité du moment qu'il offre une grande marge de manœuvre au contribuable pour frauder le fisc. En effet, sur 193521 « entreprises » soumises à l'I.B.P. en 1985, seules 16634 étaient soumises au régime du bénéfice net réel (soit 8,6%) ; le reste, soit près de 91% des contribuables concernés, était soumis au régime forfaitaire.

Cette situation est la conséquence de la prépondérance du « secteur traditionnel hypertrophié de petite unités archaïques, fragiles, souvent concurrentes et perpétuellement en quête de survie, fût-ce du reste aux prix de temps à autre d'une immersion partielle dans l'océan de "l'économie informelle" »¹¹⁸.

Or, « dans la plupart des P.V.D., la plus grande masse de ces petites unités échappent totalement à l'emprise fiscale »¹¹⁹ et les raisons techniques ne sont pas toujours décisives. Ainsi, NGAOSYVATHN a essayé de démontrer par des exemples concrets que les raisons techniques ne sont pas toujours décisives dans le problème d'imposition des petits commerçants. Il a exposé les techniques mises en œuvre au Togo et au Ghana, à l'époque, en montrant que, techniquement, il est possible de lever un impôt sur la population flottante des petits commerçants ambulants.

Ainsi, le Ghana, exige que tout commerçant, pour pouvoir exercer sa profession, doive obtenir une patente. L'octroi de cette dernière est subordonné au paiement de l'impôt direct

¹¹⁶ - OUSIDHOM (Y.), op.cit. p.64.

¹¹⁷ - En matière d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux, il fut établi, dans les trois pays du Maghreb, le Maroc, la Tunisie et Algérie, deux principaux régimes d'imposition : le régime du bénéfice réel et le régime du forfait, auxquels s'ajoute, en Algérie, un régime intermédiaire dénommé le régime du bénéfice réel simplifié. OUSIDHOM (Y.), op.cit., p.37.

¹¹⁸ - AKESBI (N.), L'impôt, l'Etat..., op.cit., p.195.

¹¹⁹ - NGAOSYVATHN (P.), op. cit., p.58.

par le petit commerçant. Le même exemple démontre l'existence de techniques, de sanctions administratives en l'occurrence, pour obliger la population des petits commerçants à payer l'impôt direct¹²⁰.

La prépondérance du régime forfaitaire a pour principe de déterminer un bénéfice forfaitaire en appliquant au chiffre d'affaires de l'entreprise un coefficient déterminé pour chaque branche d'activité par l'administration selon certaines règles variables. Le système apparaît simple et sommaire mais aussi relativement aveugle, impersonnel, puisque largement fondé sur des hypothèses d'uniformité et de stabilité des taux de profit au sein de chaque activité donnée¹²¹.

B- La multiplicité et la complexité des régimes particuliers

En quête d'un optimum fiscal, le législateur fiscal marocain n'a pas ménagé ses efforts à multiplier les prélèvements **(1)** obligatoires et à jouer sur les taux d'imposition **(2)**. Quant aux régimes d'imposition mis en œuvre, ils sont restés toujours imprégnés d'archaïsme dans la plupart des cas et la diversité des déductions est révélatrice d'injustice générée par leur éparpillement **(3)** ; l'effritement de la base imposable des impôts directs pousse l'Etat à opter pour la fiscalité indirecte **(4)**.

1- La multiplicité des prélèvements

Comme on l'a déjà évoqué, le législateur marocain n'hésite pas à instituer un nouvel impôt pour faire face à des besoins financiers du moment. Depuis l'indépendance et jusqu'à la réforme fiscale de 1984, une panoplie d'impôts de nature cédulaire a vu le jour.

Malgré la multiplicité de ces prélèvements, ils sont restés toujours très irréguliers. Ceci peut être imputable aux variations de la matière imposable, qui est conditionnée par les aléas de la conjoncture économique et les fréquentes modifications apportées aux taux et aux barèmes des différents impôts¹²². Pour remédier à cette situation, la contribution complémentaire fut donc instituée. Mais, au lieu d'améliorer le rendement des recettes de la fiscalité directe, ce double niveau d'imposition ¹²³(impôts cédulaires – impôt de superposition) a aggravé la situation de certains contribuables en les soumettant à une pression fiscale élevée.

¹²⁰ - Ibidem.

¹²¹ - AKESBI (N.), op.cit, p.195.

¹²² - ZEMRANI (A..B.), op.cit., p. 216.

¹²³ - OUSIDHOM (Y.), op., cit., p.67.

Le rendement dérisoire de la contribution complémentaire montre à quel point cet impôt n'est pas en mesure de corriger les disparités et les injustices de l'imposition cédulaire. La contribution se présente, d'une manière générale, comme un impôt inadapté à la capacité contributive et à la réalité socio-économique du Maroc¹²⁴.

Tableau 2 – Part de la contribution complémentaire dans les recettes fiscales directes et budgétaires totales (en pourcentage).

Contribution complémentaire	1974	1976	1978	1979
Rendement en millions de DH	40	70	90	80
Pourcentage dans les recettes fiscales directes	1,84%	2,32%	2,78%	2,31%
Pourcentage dans les recettes budgétaires globales	0,54%	0,96%	0,47%	0,40%

La faiblesse du rendement de la fiscalité directe n'était pas d'ailleurs imputable uniquement aux seuls facteurs déjà mentionnés, mais d'autres facteurs tels la faiblesse des revenus des contribuables et la multiplicité des exonérations fiscales participent fortement au tarissement des recettes fiscales.

Cette politique d'exonérations fiscales adoptée par la plupart des pays en voie de développement dont la Maroc, malgré sa relative efficacité, a débouché sur une sorte de surenchère de privilèges fiscaux dont la durée peut aller de 5 ans jusqu'à 20 ans. Ces exonérations peuvent concerner un seul ou plusieurs impôts mis en œuvres¹²⁵. A titre illustratif, à partir d'un échantillon de 67 entreprises, ventilées en fonction des activités principales de production, dans le cadre du code des investissements de 1972, le rendement fiscal a enregistré un déficit qui dépend de la nature de l'activité bénéficiant de l'exonération et de la zone en question.

- Dans la deuxième zone, le déficit dans les recettes fiscales imputable au secteur du cuir est de 759.000 DH et de 2.549000 DH pour le bâtiment. Le déficit total des recettes fiscales du aux exonérations dont ont bénéficié les différentes entreprises implantées dans cette zone est estimé à 4.567.000 DH.
- Dans la troisième zone, le déficit des recettes fiscales s'élève à 7.199.000 DH.

¹²⁴ - ZEMRANI (A.B), op.cit. p.128.

¹²⁵ - BELOUCHI (M.), *Les exonérations fiscales d'incitation aux investissements industriels*, Thèse de doctorat en droit public, Université Hassan II, F.S.J.E.S., Casablanca, Année universitaire 1989-1990, p. IV. (En arabe).

- Quant à la première zone où les entreprises ne sont pas exonérées de l'impôt sur les bénéfices professionnels, le déficit des recettes fiscales global est estimé à 1.935.000 DH¹²⁶.

En d'autres termes, ces données nous permettent d'affirmer que ces exonérations ne sont autres que des dépenses fiscales dont ont bénéficié ces entreprises.

Par ailleurs, la multiplicité de prélèvements qui touchent une même assiette accentue l'incohérence du système fiscal en surimposant des revenus plus que d'autres. Il en est ainsi de l'application conjointe de la patente et de l'I.B.P. au secteur industriel et commercial¹²⁷.

2- La multiplicité des taux

La multiplicité des prélèvements a généré une multiplicité de taux appliqués à chaque cédulaire. La mise en œuvre de barème spécifique à chaque impôt cédulaire a provoqué, en plus de la complication du système fiscal, des discriminations en fonction de l'origine du revenu, des incohérences et des injustices. Ainsi, des revenus de mêmes montants mais provenant de sources différentes se trouvent soumis à des taux différents. En effet, des revenus de localités modestes (de 3000 DH à 6000 DH), sont doublement imposés par rapport à ceux soumis à l'I.B.P. (10% pour le premier contre 5% pour le dernier) , alors que les bénéfices des sociétés se situant dans la tranche supérieure sont imposés à 48%, contre à peine 30% pour les revenus locatifs de même importance¹²⁸.

Il est en de même pour un revenu annuel se situant dans la tranche allant de 120.000 DH à 200.000 DH qu'était soumis à 15% s'il s'agissait d'un profit immobilier et à 45% si c'était un revenu salarié¹²⁹.

L'étude des taux de manière distincte n'est faite que dans un esprit méthodologique. En effet, les taux, comme l'affirme certains auteurs¹³⁰, comptent moins que les règles de détermination de l'assiette imposable. Les régimes d'imposition en vigueur étaient principalement en nombre de deux. Mais, du moment que le forfait représentait le régime de droit commun, la marge de fraude et d'évasion fiscale est si large que les taux ne peuvent ponctionner qu'une assiette érodée. Ces règles approximatives laissent ainsi la porte ouverte à

¹²⁶ - Bilan du code de 1973 dans les mesures d'incitation à l'investissement au Maroc depuis 1960, I.N.S.E.A., Rabat, décembre 1981. Cité par : ALMACHT (M.), Le rendement et la justice fiscale, D.E.S.A. en droit public, Université Hassan II, F.S.J.E.S., Année universitaire 1986, p.26. (En arabe).

¹²⁷ - OUSIDHOM (Y.), op.cit. p.72.

¹²⁸ - ZEMRANI (A.B), op.cit., p.116.

¹²⁹ - AKESBI (N.), « L'I.G.R. : un mal... », Op.cit., p.166.

¹³⁰ - AKESBI (N.), *L'impôt, l'Etat et l'ajustement...*, op.cit., p.205.

toutes les pratiques illicites et ne laissant aux taux¹³¹, quoique élevés, qu'une proportion nettement moindre des bénéfices réels.

Ces quelques exemples illustrent de manière évidente dans quelle mesure l'éparpillement des impôts au Maroc et en particulier les impôts directs créent des injustices entre les revenus de sources différentes.

3- La diversité des déductions

L'aspect inique du système cédulaire se trouve ressenti aussi au niveau des déductions opérées sur chaque cédule. Les méthodes d'application des déductions pour charge de famille, leurs montants ainsi que le nombre de personnes à charge concernées par ce droit, diffère d'une catégorie à une autre.¹³² Ainsi, les régimes existants étaient inégaux et incohérents. Le contribuable à revenus professionnels pouvait déduire de la base imposable 1000 DH par enfant à charge dans la limite de 3000 DH, le salarié avait droit à 2400 DH pour le conjoint et 1200 DH par enfant à charge sans limitation ; quant au rentier (revenus locatifs), il pouvait déduire de l'impôt – Taxe urbaine- 180 DH par personne à charge dans la limite de 900 DH¹³³.

4- Le primat de la fiscalité indirecte

Cette tendance dans les choix de la politique fiscale du Maroc ne lui est pas propre. C'est l'une des caractéristiques de la fiscalité des pays en voie de développement. En effet, les impôts indirects sont une source facile et sûre dans laquelle la majorité des P.V.D. puisent leurs ressources financières.

Cette situation a été mise en exergue par la doctrine fiscale, mais aussi plus particulièrement par le plan ¹³⁴de développement économique et social 1973-1977 qui prévoyait en matière fiscale que « *le système fiscal en vigueur peut être considéré comme satisfaisant du point de vue des recettes brutes, puisqu'il permet de prélever 20% environ de la PIB. Cependant, l'aspect qualitatif de ce système n'est pas équitable puisque les impôts directs n'y représentent que moins de 20%, tandis que les impôts indirects et taxes à la consommation atteignent 45% du total. Des efforts seront faits en vue d'améliorer la productivité des impôts directs et d'œuvrer en faveur d'une équité sociale par l'impôt, et ce,*

¹³¹ - Dans cette situation, la corrélation taux-règles de détermination de l'assiette a été qualifiée par AKESBI par le fait que « *les taux aboient mais ne mordent pas...* », idem.

¹³²- OUSIDHOM (Y.), op.cit, p.70.

¹³³- AKESBI (N.), op.cit. p.175.

¹³⁴- Plan de développement économique et social 1973-1977, volume I, perspectives générales de développement, pp.52-53. Cité par : ELKTIRI (M.), Fiscalité et développement au Maroc, op.cit., p.112.

tout en favorisant les activités jugées essentielles au développement économique, notamment les industries exportatrices.

Le but visé est de simplifier le système fiscal afin d'aboutir à un impôt général sur le revenu. L'utilisation des moyens modernes et le rassemblement de tous les revenus touchés par un même contribuable doivent faciliter l'application d'une telle réforme ».

Or, en suivant l'évolution de la fiscalité marocaine ultérieurement au plan de développement économique et social susmentionné, nous constatons que les buts qu'il visait n'étaient que des aspirations sans fondements pratiques. En effet, l'importance des impôts indirects ne cesseront d'ailleurs de s'accroître au détriment des impôts directs. Ainsi, durant la période allant de 1980 à 1983, la part de ces impôts dans les recettes fiscales globales constituait environ 68%¹³⁵. Ce qui montre clairement que la même politique fiscale qui préfère les impôts indirects aux autres impôts est maintenue. Cette situation préfigurera d'ailleurs la fiscalité marocaine même après la réforme fiscale de 1984.

A partir de là, nous pouvons dire que l'évolution de la fiscalité depuis l'ancien Maroc jusqu'à la veille de la réforme fiscale de 1984 se caractérise par le conservatisme et la résistance à toute initiative de modernisation. La plupart des impulsions qui étaient derrière les différentes réformes étaient générées par des crises financières. Mais, depuis toujours, la modernisation du système fiscal se heurte au dualisme des structures économiques et au conservatisme sociopolitique que connaissait le Maroc.

Une telle situation ne peut avoir autre conséquence que la préservation de modalités et techniques d'évaluation sommaires, approximatives voire arbitraire. D'ailleurs, comme l'a affirmé ARDANT, « *l'établissement de l'impôt est singulièrement plus difficile dans les sociétés agraires...et, de nos jours, tout ce qui subsiste des anciennes structures offrent les mêmes difficultés* »¹³⁶. Les mêmes techniques d'évaluation de l'impôt sur le revenu dénuées de rigueurs sont toujours de mises.

Quelles sont alors les tendances du système d'évaluation tel qu'il est mis en œuvre actuellement ? La réponse à cette question fera l'objet du chapitre suivant.

¹³⁵ - ALMACHT (M.), *Rendement et justice fiscale...*, op.cit., p.117. (En arabe).

¹³⁶ - ARDANT (G.), op.cit., p.16.

Chapitre II

Les tendances du système d'évaluation actuel

Comme nous l'avons montré, la défaillance des techniques d'évaluation de la matière imposable sous l'empire du système cédulaire est indéniable. La conséquence de cette situation est l'adoption, par l'Etat, d'une politique qui consiste à recourir en permanence à des modifications dans le cadre des lois de finances et à créer ainsi de nouveaux impôts, sans rentabilité en général.

Face à des exigences d'ordre interne et externe, l'entreprise d'une réforme fiscale était donc inéluctable.

Ainsi, pour faire face à une situation économique très difficile, le gouvernement marocain a réagi en lançant des programmes de redressement économique avec le concours du F.M.I. et de la banque mondiale. Ce programme d'ajustement englobe une série de réformes qui visent à la fois les paiements, ainsi que la restructuration de l'appareil productif en permettant une meilleure allocation de ressources et un retour progressif à la croissance¹³⁷.

La réforme fiscale qui désigne généralement « *une refonte globale de tout ou partie du système de prélèvement dans la poursuite d'objectifs clairement définis* »¹³⁸ a été une partie intégrante du programme d'ajustement structurel mis en œuvre au Maroc à partir de juillet 1983.

Le système fiscal marocain a connu de profondes mutations. L'objectif essentiel attendu de cette réforme était l'élaboration d'un système fiscal moderne, cohérent et efficient.

Ainsi, différentes mesures ont été prises à l'occasion des lois de finances durant ces deux dernières décennies. Elles visent, essentiellement, la simplification, l'harmonisation et l'élargissement de l'assiette ainsi que le renforcement du rendement de la fiscalité et la promotion des secteurs jugés prioritaires¹³⁹.

Cette réforme a porté sur les principales catégories d'impôts et taxes et a abouti à la mise en œuvre de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (T.V.A.) en 1986 en remplacement de la taxe

¹³⁷ - OUSIDHOM (Y.), op.cit, p.110 .

¹³⁸ - LE CACHEUX (J.), « *les réformes fiscales dans les pays de l'OCDE : une décennie d'expérience* », in RFPP, n°60, novembre 1997, p.40. Cité par : BOUCETTA (N.), « *Système fiscal marocain et développement : pour une nouvelle génération de réformes* », Mélanges en hommage au professeur Med Jalal Essaid, Etudes Juridiques, Economiques et politiques, Tome 3, F.S.J.E.S., Rabat-Agdal, 2007, p.331.

¹³⁹ - M.E.F., (direction des études et prévisions financières), *Principales mesures fiscales par objectifs 1990-2010*. http://www.finances.gov.ma/depf/publications/en_catalogue/mesureslf/mesures.html .

sur les produits et services, et à l'institution de l'impôt sur les sociétés (I.S.) en 1988 et de l'Impôt Général sur le Revenu (I.G.R.) en 1990, en remplacement des différents impôts cédulaires et de la contribution complémentaire¹⁴⁰.

L'impôt général sur le revenu fut le dernier maillon de cette réforme. Il se propose de simplifier les techniques, d'harmoniser et unifier les concepts et les procédures. Il se veut ainsi unique et global, différencié, personnalisé, progressif et déclaratif.

En réalité, le nouvel impôt ne fait pas entièrement novation par rapport au système cédulaire auquel il se substitue. En effet, il a, certes, au niveau de la forme, recouvert sous une nouvelle appellation des cédules de l'ancien système des impôts directs, mais, au niveau du fond, il a maintenu en bloc les modalités d'assiette, de recouvrement et de liquidation. La majorité des réaménagements a porté sur la progressivité de l'impôt, notamment après 2007.

La réforme a, certes, transformé le système fiscal global (**Section 1**), mais son impact sur le système d'évaluation de l'impôt sur le revenu est limité (**Section 2**).

¹⁴⁰ - M.E.F., (direction des études et prévisions financières) , *Le système fiscal marocain : diagnostic et déficit* , juillet 1997. http://www.finances.gov.ma/depf/publications/en_catalogue/doctravail/doc_texte_integral/dt43.pdf

Section I : Les apports des réformes de la politique fiscale au système d'évaluation moderne de l'impôt sur le revenu

La promulgation de la loi-cadre relative à la réforme fiscale en 1984 a provoqué une mutation délibérée des structures fiscales existantes (**paragraphe 1**). L'institution de l'impôt sur le revenu, dernier maillon de cette réforme après la TVA et l'IS¹⁴¹, procède d'une conception qui tient à simplifier les techniques d'évaluation, à harmoniser et unifier les concepts et les procédures (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Les phases essentielles de la réforme fiscale

Les réformes fiscales entamées depuis 1984 et dont les objectifs ont été prédéfinis (**A**) ont connu trois phases essentielles (**B**).

A- Les objectifs de la réforme fiscale au Maroc

La réforme fiscale prévue par la loi cadre¹⁴² de 1984 a constitué un véritable tournant dans l'histoire de la fiscalité marocaine. Elle s'est assignée comme objectifs essentiels, la simplification du système d'imposition, la réalisation d'une meilleure répartition de la charge fiscale, l'élargissement de l'assiette fiscale en procédant à la correction des disparités du système traditionnel et l'institution de toutes mesures de nature à prévenir et supprimer la

¹⁴¹ - En vertu de l'article 2 de la loi cadre, cette réforme concerne les impôts directs sur le revenu des personnes physiques et morales, la taxe sur les produits et la taxe sur les services. Elle vise la substitution à un système traditionnel analytique, qui se présentait comme un ensemble hétérogène composé d'une mosaïque d'impôts un système homogène et synthétique. Ainsi, un impôt général sur le revenu des personnes physiques et un impôt sur le revenu des personnes morales, dénommés respectivement, « impôt général sur le revenu » et « impôt sur les sociétés » furent institués.

Par ailleurs, en vertu de l'article 22 de la même loi, afin d'éviter l'effet cumulatif des taxes sur le chiffre d'affaires à chaque stade de la production et de la commercialisation, la taxe sur les produits et la taxe sur les services ont été remplacé par une taxe unique appelée « taxe sur la valeur ajoutée ».

¹⁴² - La chambre des représentants a adopté le 20 décembre 1982 la loi cadre relative à la réforme fiscale. Cette loi définit les objectifs fondamentaux d'une réforme fiscale et pose les principes suivant lesquels cette réforme devait être réalisée. Elle pose le principe des impôts directs sur les revenus des personnes physiques et morales, la taxe sur les produits et la taxe sur les services.

- La réforme devait tendre à corriger les disparités du système et à instituer toutes mesures de natures à prévenir et supprimer la fraude et l'évasion fiscales, dans le cadre d'une procédure légale garantissant les droits des contribuables.

- La réforme devait avoir également pour objectif de promouvoir et consolider les finances des collectivités locales en tenant compte des exigences du développement économique et social, dans le cadre d'une justice sociale.

- La réforme avait pour objectifs la simplification du système fiscale marocain. Elle visait plus d'efficacité ; c'est-à-dire qu'avec les mêmes moyens on doit réaliser plus de rendement.

- Enfin, la réforme doit préserver les mesures tendant à encourager les investissements.

fraude et l'évasion fiscale dans le cadre d'une procédure légale garantissant les droits des contribuables¹⁴³.

L'objectif de la modernisation du système fiscal est la simplification du système fiscal tout en lui assurant une cohérence avec le niveau de développement des structures économiques et sociales et une harmonie avec l'environnement international¹⁴⁴.

Après deux décennies de mise en œuvre du nouveau système, la concrétisation de tels objectifs est très limitée. C'est une donnée objective inhérente à la nature même de la fiscalité.

En effet, l'adoption du triptyque fiscal, s'il dénote d'un vœu de modernisation du système fiscal, il bute contre un environnement socio-économique qui n'est pas le sien. Ainsi, du moment qu'« *il n'existe pas de modèle d'imposition théorique universel...la politique fiscale en occident ne peut être d'une grande utilité pour les pays en voie de développement, car elle suppose résolus les problèmes fondamentaux du sous développement* »¹⁴⁵

Par ailleurs, le droit comparé montre que toute réforme fiscale profonde est mise en échec par la conjonction des intérêts contrariés. Il faudra donc des années pour donner à la réforme entreprise au Maroc un contenu opérationnel¹⁴⁶.

Effectivement, les tendances de l'ancien système traditionnel persistent toujours dans le système actuel : « les différents aménagements apportés au système suite à la réforme l'ont rendu compliqué dans la mesure où l'on a assisté à un retour à la « cédularité » et à la multiplication des régimes dérogatoires sous forme d'exonérations, d'abattements et de divers autres allègements fiscaux »¹⁴⁷. Ces difficultés ne peuvent être surmontées que par la mise en œuvre de micro-réformes qui permettent la correction de leurs imperfections. C'est d'ailleurs l'objectif de la nouvelle politique fiscale qui s'est inscrite dans un nouveau climat économique et socio-politique, à savoir :

L'avènement d'un gouvernement d'alternance avec un programme axé sur la promotion sociale, la lutte contre la pauvreté, l'exclusion sociale et le chômage ;

¹⁴³ - Article premier du Dahir n° 1-83-38 du 23 Avril 1984 portant promulgation de la loi –cadre n° 3-83 relative à la réforme fiscale, B.O., n°3731 du 2 mai 1984.

¹⁴⁴ - ELGADI (A.), *Une fiscalité moderne pour une entreprise performante face au défi de la mondialisation*, Imprimerie Omnia, Rabat, 1999, p.13.

¹⁴⁵ - ZEMRANI (B.A), *Les finances de l'Etat au Maroc : l'entreprise face au fisc*, Editions L'Harmattan, 2001, p. <http://books.google.com/books>

¹⁴⁶ - MARTINEZ (J.C.), DI MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain : l'impôt, le fisc, le contribuable*, Tome 1, Litec, Paris, 1986, p.222.

¹⁴⁷ - Assises nationales sur la fiscalité au Maroc, Rabat les 26 et 27 novembre 1999, Ministère de l'économie, des finances, de la privatisation et du tourisme, p.82.

L'engagement d'une politique de stabilisation macro-économique perturbée par l'importance prise par la dette tant externe qu'interne dans la structure des finances publiques ;

La volonté politique visant la promotion des investissements internes et externes et leur maintien à un niveau susceptible d'assurer au Maroc la modernisation de son appareil de production et une croissance économique forte et durable ;

La mise en place d'une zone de libre échange euro marocaine qui s'accompagne d'une baisse conséquente des recettes douanières, baisse qui, depuis la première année de sa mise en œuvre, pose le problème de sa compensation ;

La volonté de promouvoir l'entreprise marocaine pour la rendre créatrice de richesses, d'emplois et capable d'affronter la concurrence ;

Le lancement d'une politique de modernisation de l'Administration, à travers notamment la simplification des procédures et la réduction des circuits administratifs¹⁴⁸.

Cette nouvelle politique fiscale est le résultat des grandes orientations économiques et sociales du gouvernement et d'inspiration également des recommandations des assises nationales sur la fiscalité qui sont tenues les 26 et 27 novembre 1999 à Rabat.

L'objectif de ces assises visait la conciliation entre l'efficacité du système fiscal qui s'apprécie à travers : la simplicité, la rentabilité, la performance de l'administration fiscale et l'équité qui consiste dans la recherche d'une meilleure répartition de la charge fiscale en fonction de la capacité contributive des redevables¹⁴⁹.

La mise en œuvre de cette politique fiscale a été concrétisée par l'adoption de 153 mesures qui touchent plusieurs pôles. L'ensemble de ces mesures visant la rationalisation, la simplification, et l'harmonisation du système fiscal ont consacré la volonté d'élaborer un projet de code général des impôts comportant 3 livres :

- un premier livre traitant de l'assiette et de la liquidation des impôts, droits et taxes ;
- un deuxième livre réservé aux procédures fiscales ;
- un troisième livre comportant les textes réglementaires¹⁵⁰.

Le premier volet de la concrétisation de ces objectifs ne sera entamé qu'en 2005 avec l'élaboration du livre des procédures fiscales qui a constitué une première étape dans la

¹⁴⁸ - Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour la période 1998-2001, p.1.in : <http://portail.tax.gov.ma/>

¹⁴⁹ - Assises nationales sur la fiscalité au Maroc, p. 81.

¹⁵⁰ - Rapport d'activité de la D.G.I., 1998-2001, p.18.

conception du code général des impôts. La deuxième étape a consisté en l'élaboration du livre d'assiette et de recouvrement en 2006.

Tous les travaux de simplification et d'harmonisation entamés depuis 1999 ont été couronnés par l'édition du code général des impôts en 2007¹⁵¹.

Il est clair que le Maroc, dans sa politique fiscale a fait le choix de mettre en œuvre une réforme progressive qui tient compte du contexte socioéconomique. Mais il reste toujours assujéti aux recommandations des institutions financières internationales. En effet, la crise économique et financière qui a secoué le monde n'a pas épargné le Maroc. Ceci est du évidemment à la mondialisation et à l'interdépendance des économies dont les répercussions sur les finances des Etats appellent à la redéfinition de leurs politiques en matière fiscale.

Sous l'effet de la crise, le Maroc a procédé à une nouvelle génération de réformes qui vise l'harmonisation des taux d'imposition et la diminution de leur nombre ; mais surtout, la rationalisation des régimes dérogatoires et la modernisation de l'administration fiscale.

¹⁵¹ - L'élaboration du Code Général des Impôts a été réalisée sur plusieurs étapes :

De 1999 à 2003, des mesures ont été introduites pour :

- l'harmonisation de la législation fiscale avec l'environnement juridique ;
- la simplification des textes fiscaux et le recentrage de la fiscalité sur les impôts synthétiques par la suppression de certains impôts.

En 2004, la refonte des droits d'enregistrement a consisté en une restructuration du texte pour répondre aux impératifs d'harmonisation avec les autres impôts et taxes, l'allégement de la charge fiscale et le renforcement des garanties des contribuables ;

En 2005, l'élaboration du livre des procédures fiscales constitue une étape décisive dans l'élaboration du CGI et le couronnement des travaux de simplification et d'harmonisation menés de 1999 à 2005. Ce livre a regroupé l'ensemble des règles de procédure, de contrôle et de contentieux, prévues par les textes régissant l'IS, l'IR, la TVA et les DE ;

En 2006, l'élaboration du livre d'assiette et de recouvrement a consisté en :

- le regroupement de l'ensemble des règles d'assiette et de recouvrement relatives à l'IS, à l'IR, à la TVA et aux DE ;
- la restructuration du texte ;
- l'harmonisation avec le droit des sociétés et la loi comptable.
- l'introduction de nouvelles dispositions visant notamment la prise en charge du recouvrement de l'IR par la Direction Générale des Impôts (D.G.I.) et l'extension à l'IR de la télé déclaration et du télépaiement prévus en matière d'IS et de TVA ;

En 2007, l'édition du Code Général des Impôts est le couronnement des travaux de simplification et d'harmonisation entamés depuis 1999.

Les principales caractéristiques de ce code sont :

- l'instauration d'un seul référentiel fiscal et l'abrogation de toutes les mesures fiscales prévues par des textes particuliers ;
- l'adoption d'une nouvelle architecture permettant une lecture aisée des dispositions fiscales ;
- la réduction du corpus d'articles de la législation fiscale de 415 à 248 articles seulement. Les nouvelles mesures introduites dans le cadre de ce code concernent essentiellement les entreprises, les particuliers et les procédures fiscales.

Réf. : (Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année 2006.pp.8-9).

B- Les phases essentielles des réformes fiscales depuis 1984

L'évolution du système fiscal marocain actuel a connu trois phases¹⁵² essentielles :

- Phase de transformation du système analytique en système synthétique (1) ;
- Phase de l' « automatisation et uniformisation des avantages fiscaux » (2) ;
- Phases des ajustements du système fiscal (3).

1- La phase de transformation du système analytique en système synthétique

La réforme fiscale résultant de la politique d'ajustement structural concerne les impôts directs sur le revenu des personnes physiques et morales, la taxe sur les produits et la taxe sur les services. Elle vise la substitution à un système traditionnel analytique, qui se présentait comme un ensemble hétérogène composé d'une mosaïque d'impôts, un système homogène et synthétique. Ainsi, un impôt général sur le revenu des personnes physiques et un impôt sur le revenu des personnes morales, dénommés respectivement, « impôt général sur le revenu » et « impôt sur les sociétés » furent institués¹⁵³.

Par ailleurs, afin d'éviter l'effet cumulatif des taxes sur le chiffre d'affaires à chaque stade de la production et de la commercialisation, la taxe sur les produits et la taxe sur les services ont été remplacé par une taxe unique appelée « taxe sur la valeur ajoutée »¹⁵⁴.

Malgré les efforts déployés dans le sens de simplification et de synthétisation du système fiscal, le caractère cédulaire du système fiscal persistait toujours suite à « l'institution, à l'occasion de la loi de finances pour l'année 1992, d'une contribution sur les revenus professionnels ou fonciers exonérés en totalité de l'I.G.R. (C.R.P.F.E.) en vertu des textes instituant des mesures d'encouragement aux investissements. Cette contribution est de 25% de l'impôt normalement exigible au titre desdits revenus en l'absence d'exonération »¹⁵⁵ ; la création de la taxe sur les produits de placements à revenus fixes (T.P.P.R.F.) et la taxe sur les profits de cession de valeurs mobilières (T.P.C.V.M.).

¹⁵² - HASSOUNE (A.), *Les tendances actuelles des réformes fiscales orientées vers la modernisation des outils, des pratiques et le développement- l'expérience marocaine-*, séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, Centre africain de formation et de recherche administrative pour le développement (C.A.F.R.A.D.), 29 novembre-1^{er} décembre 2010, Tanger .P.4.; disponible sur :

<http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/cafrad/unpan043316.pdf> (le 4-2-2011)

¹⁵³ - Art.2 de la loi-cadre sur la réforme fiscale.

¹⁵⁴ - Art.22 de la même loi.

¹⁵⁵ - Direction des Etudes et des Prévisions Financières, *Principales mesures par objectifs de 1990 à 2010*, p.17.in : www.finances.gov.ma/.../mesures/mesures-par-objectif.pdf (le 4-2-2011).

2- Phase de l' « automatisation et uniformisation des avantages fiscaux »

La promulgation de la loi¹⁵⁶ cadre formant charte d'investissement vise l'incitation à l'investissement par¹⁵⁷ :

- la réduction de la charge fiscale afférente aux opérations d'acquisition des matériels, outillages, biens d'équipement et terrains nécessaires à la réalisation de l'investissement ;
- la réduction des taux d'imposition sur les revenus et les bénéfices ;
- l'octroi d'un régime fiscal préférentiel en faveur du développement régional ;
- le renforcement des garanties accordées aux investisseurs en aménageant les voies de recours en matière de fiscalité nationale et locale ;
- la promotion des places financières offshore, des zones franches d'exportation et du régime de l'entrepôt industriel franc.
- une meilleure répartition de la charge fiscale et une bonne application des règles de libre concurrence, notamment par la révision du champ d'application des exonérations fiscales accordées.

Ces mesures tendent également à :

- encourager les exportations ;
- promouvoir l'emploi ;
- réduire le coût de l'investissement ;
- rationaliser la consommation de l'énergie et de l'eau ;
- protéger l'environnement.

Cette charte qui a été instituée dans l'optique de se substituer et de parer aux insuffisances de la politiques des codes d'investissement dont l'objectif était au départ d'orienter les investissements vers des secteurs prioritaires a fini, grâce à l'effet aimant, par s'étendre à tous les secteurs d'activité économique. Sa mise en vigueur en 1996 uniformise et systématise l'octroi de certains avantages fiscaux. Elle entend reconduire les exonérations des taxes grevant les biens d'équipement, les provisions pour investissement et engage le gouvernement à revoir en baisse les taux d'imposition de l'I.S. et le taux marginal de l'I.R.

Des avantages supplémentaires pouvaient également être accordés aux investissements supérieurs ou égaux à 200 millions de DH. Le non application de la réduction des tarifs de l'I.S et de l'I.R. et le maintien de l'exonération de l'I.S. et de l'I.R. au profit des exploitants agricoles, des entreprises minières et des entreprises exportatrices a poussé les autres secteurs

¹⁵⁶ - Dahir n° 1-95-213 du 14 Joumada II 1416 (8 Novembre 1995) portant promulgation de la loi-cadre n° 18 - 95 formant charte de l'investissement. B.O. n°4335 du 29/11/1995, p.3030.

¹⁵⁷ - Art.2 de la charte de l'investissement.

à réagir et à exiger, à leur tour, des avantages fiscaux qu'ils ont fini par obtenir (secteur du tourisme, secteur de la promotion immobilière, ...) ¹⁵⁸.

3- Phases des ajustements du système fiscal

L'ajustement du système fiscal marocain est l'un des objectifs majeurs des assises sur la fiscalité en 1999. IL consiste en la simplification et la cohérence du système **(3-1)** et l'élargissement de l'assiette fiscale **(3-2)**.

3-1- Simplification et cohérence du système fiscal

Les recommandations issues des assises nationales sur la fiscalité ont donné un nouvel élan au processus de réformes des politiques fiscales, notamment après le fléchissement des recettes fiscales et la persistance des distorsions économiques ¹⁵⁹.

L'objectif majeur de ces recommandations qui consiste en l'efficacité, la simplification et la cohérence des impôts a été entamé par la mise en œuvre de certaines mesures, à savoir :

- Simplification des impôts, à l'occasion de la loi de finances pour l'année 2001, avec l'intégration de la taxe sur les produits de placement à revenus fixes, la taxe sur les produits des actions et la taxe sur les profits immobiliers et la taxe sur les cessions de valeurs mobilières dans l'I.R.

- Suppression de la P.S.N. sur les revenus ou profits immobiliers passibles en partie ou en totalité de l'IS ou de la T.P.I. ¹⁶⁰.

Bien que ces aménagements soient partiels, ils ont abouti à la consécration du code général des impôts, instrument incontournable d'une meilleure visibilité en matière fiscale.

Si ces ajustements ont certainement contribué à l'efficience du système fiscal et à l'élargissement de l'assiette de l'impôt. Assiette qui se trouve, néanmoins, effritée par de nombreuses dérogations sous forme d'exonérations totales ou partielles, de réductions d'impôts, d'abattements sur la base imposable et de taux préférentiels.

¹⁵⁸ - HASSOUNE (A.),, op.cit., p.5.

¹⁵⁹ - Ibid.

¹⁶⁰ - Loi de finances pour l'année 1996.

3-2- L'élargissement de l'assiette fiscale et rationalisation des dépenses fiscales

Les dérogations fiscales représentent un enjeu budgétaire important. Elles constituent un manque à gagner pour le budget et leur effet sur ce dernier est comparable à celui des dépenses publiques. C'est la raison pour laquelle elles sont appelées « dépenses fiscales »¹⁶¹.

L'estimation des dépenses fiscales entre d'ailleurs dans le cadre du programme d'appui à la réforme fiscale financé par l'Union Européenne, prévoyant la modernisation du système fiscal et la consolidation des recettes fiscales par l'élargissement de l'assiette¹⁶².

En effet, Le Maroc et l'Union européenne ont signé une convention de financement d'un programme d'appui à la réforme fiscale qui vise le suivi des dépenses fiscales, l'assainissement des régimes dérogatoires, la réhabilitation de la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.), la définition d'une stratégie de réformes à moyen terme de l'impôt sur le revenu (I.R.) et la poursuite de la modernisation fiscale¹⁶³.

L'augmentation soutenue des recettes fiscales nécessite, ainsi, la mobilisation de tous les moyens permettant une exploitation optimale du potentiel fiscal, notamment par la réduction des dépenses fiscales¹⁶⁴.

Paragraphe 2 : Aspects majeurs de la réforme de l'impôt sur le revenu des personnes physiques

Comme nous l'avons déjà signalé, la loi-cadre de 1984 a retracé les lignes directrices d'un système fiscal moderne et synthétique devant se substituer à un système cédulaire complexe et peu performant. L'impôt général sur le revenu, tant attendu pour être adopté par le système fiscal marocain, en est un signe d'harmonisation et de modernisation du système

¹⁶¹ - Rapport sur les dépenses fiscales, version du 20 octobre 2005, ministère de l'économie et des finances, p.5. (www.finances.gov.ma).

¹⁶² - Ibid.

¹⁶³ - La réforme fiscale objet de cette convention vise notamment la réduction progressive du champ des exonérations fiscales et la pérennisation de la publication du rapport sur les dépenses fiscales accompagnant les projets de lois de finances. Elle prévoit également la réduction du nombre de taux de la TVA et l'amélioration de l'efficacité de la gestion de cet impôt sans toutefois compromettre les objectifs sociaux.

Le programme d'appui à la réforme fiscale au Maroc porte en outre sur la définition d'une stratégie de réforme à moyen terme de l'IR afin de rendre cet impôt plus équitable, améliorer son rendement et consolider par la suite la transition fiscale à moyen terme

Le dernier volet de cette réforme a trait à la poursuite de la modernisation de l'administration fiscale dans le but de rationaliser son organisation et de mieux assurer le recouvrement de l'impôt et le contrôle fiscal tout en améliorant les services rendus aux contribuables.

Ce programme accompagnera le gouvernement dans le chantier de la réforme fiscale initiée ces dernières années et permettra la mise en œuvre d'un de ses engagements importants dans le cadre de la politique de voisinage, à savoir la convergence progressive de notre système fiscal vers les normes internationales et européennes, a souligné M. Oualalou lors de la cérémonie de signature. http://www.tanmia.ma/article.php3?id_article=8046 (le 5-2-2011).

¹⁶⁴ - Rapport sur les dépenses fiscales, 2006, ministère de l'économie et des finances, p.4. In: www.finances.gov.ma.

fiscal. Mais, dans quelle mesure cette proposition est-elle vraisemblable ? Pour apporter une réponse convaincante à cette question, nous essayons, dans un premier temps, de mettre en exergue les grandes lignes de l'évolution de cet impôt depuis son institution en 1989 **(A)**, puis nous étudierons les performances de l'IR en procédant à la comparaison des impôts directs et indirects **(B)**.

A- L'institution de l'impôt général sur le revenu: état des lieux

Si l'institution de l'I.G.R est l'aboutissement objectif de la défaillance du système cédulaire **(1)**, il conserve, néanmoins, les distorsions de ce dernier **(2)**.

1- Les raisons d'être de l'I.G.R.

L'impôt général sur le revenu constitue après la T.V.A. et l'I.S. le dernier maillon de la réforme entamée suite à la promulgation de la loi-cadre de 1984. Son adoption devait mettre fin aux distorsions et inégalités qui existaient sous l'empire du système cédulaire.

Jusqu'au 31 décembre 1989, le régime fiscal des revenus des personnes physiques était basé essentiellement sur des impôts spécifiques ; c'est-à-dire chaque catégorie de revenus était soumise à un impôt qui lui est propre par ses modalités d'assiette, ses déductions pour charges de famille, son barème d'imposition etc.¹⁶⁵

C'est ainsi que :

- Les revenus agricoles, avant qu'ils ne soient exonérés par le Dahir du 21 mars 1984 étaient soumis à l'impôt agricole ;
- Les revenus professionnels (commerce, industrie, artisanat et professions non commerciales) étaient soumis à l'impôt sur les bénéfices professionnels (I.B.P.) ;
- Les revenus locatifs des immeubles bâtis et non bâtis étaient soumis à la taxe urbaine ;
- Les traitements, les salaires, les pensions et les rentes viagères étaient soumis aux prélèvements (P.T.S.) ;

Par ailleurs, les personnes physiques étaient appréhendées sur ces mêmes revenus à des impôts de superposition qui sont :

- La contribution complémentaire sur le revenu global et ce depuis 1972 ;
- La participation à la solidarité nationale pour la défense de l'intégrité territoriale de notre pays et ce depuis 1980.

¹⁶⁵ - CHERKI (F.), « *Présentation de l'I.G.R.* », Revue juridique, politique et économique du Maroc, n°23, 1990, p.141.

Cette panoplie d'impôts sur les revenus comporte de nombreuses distorsions qui ont pour conséquences directes de ne pas cerner la faculté contributive réelle de chaque contribuable et de ne pas répartir d'une façon équitable la charge fiscale entre les citoyens¹⁶⁶.

Tableau 3 – Comparaison entre les catégories de l'IGR en matière des charges de famille, du seuil exonéré et du barème.

Revenus Niveau	Revenus agricoles	Revenus professionnels	Revenus salariaux	Revenus locatifs
Des charges de famille	Aucune déduction n'était prévue.	1000 DH pour enfant à charge dans la limite de 3000 DH et la déduction en impôt ne doit pas dépasser 144 DH correspondant au taux d'imposition du salaire fiscal de 24000 DH.	2400 DH pour le conjoint et 1200 DH par enfant sans limitation. Une déduction en impôt donnait 144 DH pour le revenu imposé au taux de 12% et 720 DH pour un revenu imposé au taux de 60%.	180 DH par déduction au niveau de l'impôt avec un plafond de 900 DH (conjoint + 4 enfants).
Seuil exonéré	1400 DH inchangé depuis 1961.	300 DH inchangé depuis 1959.	3000 DH jusqu'au 31/12/1978. 6000 DH du 1/1/1979 au 31/12/1987. 8400 DH du 1/1/1988 au 31/12/1989.	3000 DH inchangé depuis 1978.
barème	Progressif allant de 8% à 20% au delà de 120 000 DH.	Progressif allant de 5% à 48% au-delà de 250 000 DH.	Progressif allant de 10% à 30% au-delà de 60 000 DH.	

Source : données transformées en tableau à partir de la même référence¹⁶⁷.

L'adoption de l'I.G.R devait en principe mettre fin aux distorsions générées par ce système, en soumettant l'ensemble des revenus des personnes physiques à un barème unique et aux mêmes déductions, quelle que soit la source du revenu¹⁶⁸. C'est en quelque sorte, l'adoption de la même orientation que préconisaient les précurseurs des fiscalistes qui défendaient l'impôt sur le revenu en adoptant une orientation conformiste soucieuses de corriger le système de l'intérieur au lieu de l'abattre¹⁶⁹.

¹⁶⁶ - Ibid., p.142.

¹⁶⁷ - Ibid., pp.142-143.

¹⁶⁸ - Direction des études et des prévisions financières, Le système fiscal marocain :

Diagnostic et défis, document de travail n°43,1999, p.7. In : www.finances.gov.ma

¹⁶⁹ - L'impôt sur le revenu procède d'une conception de «l'impôt justicier» (la justice par l'impôt plutôt que dans l'impôt...), qui s'est forgé dans les idéologies et les luttes de contestation du capitalisme de la fin du 19^{ème} siècle. Ces plus grands avocats (Wagner, Sismondi, Caillaux...) n'étaient pas des révolutionnaires, mais, des=

Cette orientation fut celle du gouvernement marocain. Ainsi, l'institution de l'impôt sur le revenu vient en réponse « *aux aspirations légitimes des citoyens, celles d'aboutir à une répartition de plus en plus équitable de la pression fiscale et une participation de chaque citoyen aux charges de l'Etat selon ses capacités contributives globales et effectives...et mettre fin aux distorsions et inégalités dans la répartition de la charge fiscale inhérente en matière d'impôts directs au système cédulaire*¹⁷⁰ ».

La doctrine fiscale explique cette forme d'imposition synthétique par deux raisons principales :

- d'abord, le souci d'améliorer le rendement de l'impôt. En effet, le caractère synthétique est synonyme du regroupement d'une diversité d'éléments qui participe à l'élargissement de l'assiette fiscale.

- Ensuite, le développement des impôts synthétiques est un moyen efficace pour appréhender les capacités contributives «réelles» de chaque particulier comme chaque entreprise. Mais, ce souci va de pair avec une complexification des modalités d'établissement de l'impôt, du moment que celles-ci reposent sur une grande masse d'informations et des règles multiples censées prendre en compte la variété des situations¹⁷¹.

Concrètement, le regroupement des revenus nets des contribuables qui exercent différentes activités assujetties à l'I.G.R. s'inscrit dans ce cadre. Il en est de même de l'uniformisation aussi bien des taux et des tranches de revenus imposables que du seuil d'exonération et des abattements pour charges de famille¹⁷².

L'I.R. est donc un impôt unique et global, puisqu'il vise l'ensemble des revenus des personnes physiques, quels que soient la nature du revenu ou le lieu de sa réalisation, sous réserve évidemment des règles de territorialité de l'impôt.

La globalisation des revenus signifie que l'impôt porte à la fois sur les revenus professionnels et sur les revenus personnels, mais par contribuable et non par foyer.

=réformistes soucieux de corriger le système de l'intérieur et non de l'abattre. Et puis surtout, l'impôt sur le revenu, d'abord progressif, ensuite général, ne s'est en fait répandu dans les pays développés qu'après la seconde guerre mondiale, c'est-à-dire dans le cadre d'un modèle de développement, appelé « fordiste » et qui en gros, repose sur deux piliers : un mode d'organisation du travail (taylorisme) fortement générateur de gains de productivité, et un mode de répartition de ces gains, permettant l'accroissement des salaires, la consommation de masse, le développement de la protection sociale, et l'avènement de la société de consommation . **AKESBI (N.)**, *L'impôt général sur le revenu : un impôt en mal de revenus ?* Op.cit., p.147.

¹⁷⁰ - Ministère des finances, note de présentation de l'I.G.R., Rabat, avril, 1985, p.1. Cité par : BERRADA (A.), «L'I.G.R. au Maroc : réflexions préliminaires», Revue Juridique, Politique, et économique du Maroc, n°23, 1990, p.154.

¹⁷¹ - COLLET (M.), *Droit fiscal*, P.U.F., Paris, 2007, p.30.

¹⁷² - BERRADA (A.), «L'I.G.R. au Maroc : réflexions préliminaires», Revue Juridique, Politique, et économique du Maroc, n°23, 1990, p.154.

L'institution de l'I.R. au Maroc concerne les personnes physiques ainsi que certains groupements de personnes physiques exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés sous réserve de l'option irrévocables.

Ainsi, les personnes physiques sont imposables, en leurs noms, au titre de l'ensemble de leurs revenus. Ces derniers englobent les revenus professionnels, les revenus provenant des exploitations agricoles, les revenus salariaux et revenus assimilés, les revenus et profits fonciers ou les revenus et profits de capitaux mobiliers¹⁷³.

Quant aux groupements des personnes physiques, ils concernent les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques, ainsi que les sociétés en participation¹⁷⁴.

Les sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques sont également assujettis à l'I.R. à condition que les personnes qui ont décidé de mettre en commun leurs apports (en numéraire ou en nature) en vue de partager les bénéfices, sans pour autant établir un contrat écrit entre elles. La société de fait est imposable à l'impôt sur les sociétés si un ou plusieurs membres sont des personnes morales¹⁷⁵.

La situation de certains groupements, telles les sociétés immobilières transparentes n'est pas expressément régie par les dispositions de l'I.R., mais découle des dispositions de l'article 2 relatives à l'impôt sur les sociétés qui les exclut expressément de son champ d'application.

Par ailleurs, l'assujettissement à l'I.R. concerne les personnes physiques qui ont au Maroc leur domicile fiscal¹⁷⁶, à raison de l'ensemble de leurs revenus et profits, de sources marocaine et étrangère, ainsi que les personnes physiques qui n'ont pas au Maroc leur domicile fiscal, à raison de l'ensemble de leurs revenus et profits de source marocaine. A ces catégories, s'ajoutent les personnes, ayant ou non leur domicile fiscal au Maroc, qui réalisent

¹⁷³ - Art.22 du C.G.I.

- La conjonction "ou" a un sens inclusif et non exclusif.

¹⁷⁴ - Art.2-II, 3 et 21 du C.G.I.

¹⁷⁵ - LAZRAK (R.), *L'impôt général sur le revenu : imposition des bénéfices et revenus des personnes physiques*, éd. La Porte, 2^{ème} édition, 2005, p.19.

¹⁷⁶ - L'expression « résidence habituelle» a été remplacée par l'expression «domicile fiscal» en vertu des dispositions de la loi de finances 2007.

Au sens de l'article 23 du C.G.I, une personne physique a son domicile fiscale au Maroc lorsqu'elle a au Maroc son foyer d'habitation permanent, le centre de ses intérêts économiques ou lorsque la durée continue ou discontinue de ses séjours au Maroc dépasse 183 jours pour toute période de 365 jours.

Les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission à l'étranger lorsqu'ils sont exonérés de l'impôt personnel sur leur revenu dans les pays étranger où ils résident sont considérés comme ayant leur domicile fiscal au Maroc.

des bénéficiaires ou perçoivent des revenus dont le droit d'imposition est attribué au Maroc en vertu des conventions tendant à éviter la double imposition en matière d'impôt sur le revenu.

Toute cette panoplie de mesures entreprises pour améliorer le système fiscal marocain, n'a pas pallié les défaillances qui grevaient le système cédulaire, à savoir, la persistance des inégalités devant l'impôt et le déséquilibre de la structure fiscale qui consacrait le primat des impôts indirects. Ce statu quo demeure inchangé malgré certaines performances au niveau des recettes fiscales au titre de l'I.R. et l'évolution du nombre de contribuables assujettis à l'I.R.

2- Persistance des inégalités dans l'appréhension des revenus

A l'évidence, ces aménagements constituent un progrès certain relativement au système cédulaire en vigueur au Maroc jusqu'à 1989. Cependant, une lecture attentive de ce système montre clairement la persistance des séquelles de l'ancien système analytique. En effet, le principe de globalisation n'est en réalité qu'un regroupement de cédules où chacune est soumise à ses propres règles. Par ailleurs, certains revenus échappent toujours, de par la volonté de l'Etat, à toute forme d'imposition. Il s'agit plus particulièrement de la mesure de suspension de l'application de l'impôt agricole¹⁷⁷ jusqu'à l'an 2013. Par ailleurs, d'autres impôts, telle la taxe sur les profits immobiliers (T.P.I.), quoiqu'intégrée dans le texte de l'I.R. pour les personnes physiques, son taux, fixé à 20%, applicable au montant du profit obtenu après réévaluation des éléments de sa détermination, est libératoire. Ce qui constitue une entorse au principe de base de l'égalité devant l'impôt du moment que le revenu imposable à l'I.R. est soumis à un taux progressif variant de 10% à 38%. En outre, cette situation consacre le problème de sous-imposition de certains revenus par rapport à d'autres.

En effet, la globalisation de l'I.R. vise en principe l'appréhension des facultés contributives «réelles» des contribuables. Mais, dans la pratique, les modalités d'imposition des différentes catégories de revenus faisant partie du champ d'application de l'I.R. ne sont pas établies avec la même rigueur. Ainsi, des revenus se trouvent sous-estimés, alors que d'autres surestimés. Ce qui débouche sur une surimposition de certains revenus, tandis que d'autres demeurent sous-imposés.

Il en est ainsi des revenus salariaux qui demeurent toujours, comme auparavant dans le système cédulaire, soumis au régime de la retenue à la source. Ce régime est très efficace dans la mesure où il permet d'appréhender avec exactitude le revenu du contribuable et ne lui laisse aucune chance pour procéder à une manœuvre frauduleuse.

¹⁷⁷ - Les revenus agricoles sont exonérés de l'I.R. et de l'I.S. jusqu'au 31 janvier 2013 en vertu de la loi de finances 2009.

En revanche, les autres catégories de contribuables soumises au régime de déclaration profitent de cette opportunité pour dissimuler une partie de leurs revenus et des retombées que procure l'inflation, du moment qu'elles n'acquittent leurs impôts que postérieurement à la réalisation du revenu déclaré.

Outre ces imperfections qui touchent au principe de l'égalité devant l'impôt, le déséquilibre de la structure fiscale – impôt direct/impôt indirect-, qui marquait le système fiscal avant la réforme, demeure toujours inchangé, malgré certaines performances réalisées au niveau de la progression des recettes au titre de l'I.R. et l'évolution du nombre de contribuables.

B- La structure fiscale : Persistance relative du primat des impôts indirects

En doctrine fiscale, la structure fiscale représentée par la corrélation des impôts directs et indirects témoigne du niveau de développement et du dynamisme socioéconomique d'un Etat. Ainsi, d'une manière générale, la part des impôts directs, dans les pays développés, est toujours supérieure à celle des impôts indirects; à des exceptions près, telle la France.

La recherche d'un meilleur dosage entre les composantes du système fiscal doit constituer un indice de la modernisation du système fiscal marocain.

Ainsi, la tendance vers une structure fiscale fondée sur les impôts directs dont l'I.R. constitue une composante essentielle, est l'un des objectifs des réformes entreprises depuis 1984 pour moderniser le système fiscal marocain.

Cependant, malgré une nette progression des impôts directs, les impôts indirects demeurent le gisement fiscal privilégié par le budget de l'Etat. « La raison principale invoquée pour expliquer leur prééminence réside, d'une part, dans son caractère indolore¹⁷⁸ » et, d'autre part, dans la sensibilité des pouvoirs publics à l'impôt sur le revenu de par sa fonction sociale. Par ailleurs, au sein même des impôts directs, la part des recettes fiscales au titre de l'I.R. dépassent généralement celles de l'I.S, à l'exception de l'année budgétaire 2007, où pour la première fois dans les annales de l'histoire de la fiscalité du Maroc, les recettes de l'I.S ont dépassé celles de l'I.R.

¹⁷⁸ - NGAOSYVATHAN (P.), op. Cit., p.69.

Tableau 4 – Evolution de La structure fiscale ¹⁷⁹ (La période 1998-2009) (en pourcentage)

Désignations	1998	2006	2007	2008	2009
Impôts directs	30,7%	39,1%	38,9%	43,1%	41,2%
Impôts sur le revenu	17,4%	19,5%	18,7%	17,9%	15,3%
Impôt sur les sociétés	11,8%	19,3%	20%	24,9%	25,8%
Impôts indirects	64,0%	53,8%	53,6%	50,4%	52,1%

Source : Rapports d'activité de la D.G.I.

L'analyse de données chiffrées fournies par la D.G.I. dans ses rapports d'activité montre que la structure fiscale demeure toujours globalement identique à la structure d'auparavant la réforme de 1984. Néanmoins, si les impôts indirects sont toujours privilégiés pour alimenter le budget de l'Etat, il ne s'agit pas tout à fait d'un statu quo. En effet, la marge de l'écart entre les deux types des impôts s'est nettement amenuisée. Ainsi, depuis 1998, la structure fiscale s'est caractérisée par une augmentation de la part des impôts directs par rapport aux impôts indirects. Ce changement devient encore plus évident actuellement, puisqu'on remarque que la part des impôts directs dans les recettes fiscales totales est passée de 30,7% en 1998 à 41,2% en 2009 ; alors que les impôts indirects ont régressé durant la même période d'une douzaine de points en faveur des impôts directs, en passant de 64% en 1998 à 52,1% en 2009. Néanmoins, cette tendance vers un ajustement des deux impôts n'a pas provoqué un renversement de la structure fiscale en faveur des impôts directs.

Ce constat montre clairement que la réforme fiscale mise en œuvre depuis 1989 en matière des impôts directs n'a nullement modifié la structure fiscale. Ainsi, l'objectif financier demeure toujours le déterminant majeur de la politique fiscale. « *Cette réforme a simplement alloué un caractère apparemment moderne au système fiscal en introduisant l'I.R. comme impôt synthétique*¹⁸⁰ ».

Nous estimons que cette situation sera pérennisée si nous évoquons la crise économique et financière actuelle provoquée en 2007. En effet, son impact sur le pouvoir d'achat engendre la pression de la demande sociale sur les pouvoirs publics, et par conséquent, les dépenses publiques vont augmenter et l'inflation s'accroît en parallèle. Le recours de l'Etat aux impôts indirects devient inéluctable pour compenser¹⁸¹ la diminution de la part des impôts directs sous l'effet de la baisse des taux.

¹⁷⁹ - Tableau synthétisé à partir des rapports d'activité de la D.G.I.

¹⁸⁰ - BOUCETTA (M.), op.cit., p.344.

¹⁸¹ - Il faut signaler que le caractère extraverti de la fiscalité marocaine devient de plus en plus incertain, du fait du démantèlement tarifaire. Ainsi, l'élaboration du projet de loi de finances doit tenir compte d'une éventuelle=

Section II : Apports de la réforme au système d'évaluation de l'I.R.

Dans le premier chapitre, nous avons relaté les défaillances du système cédulaire. La mise en œuvre de la réforme fiscale devrait, en principe, corriger les imperfections de l'ancien régime d'évaluation. L'institution de l'IR fut un signe d'harmonisation et de modernisation du système fiscal ; Cependant, les règles d'évaluation de la base imposable (**Paragraphe 1**) ont marqué un progrès incontestable, mais demeurent toujours archaïques. En effet, si le régime forfaitaire n'est plus le régime de droit commun, il demeure cependant le régime de la grande masse des contribuables. Pour réduire la marge d'approximation des régimes d'imposition approximatifs, l'administration fiscale use d'incitations fiscales (**Paragraphe 2**) en faveur, notamment des petites et moyennes entreprises, pour les faire migrer vers les régimes d'imposition les plus rigoureux.

Paragraphe 1 : Les règles d'imposition à l'IR : un dispositif hétéroclite

L'institutionnalisation de l'IR devrait en principe s'accompagner de règles d'évaluation qui permettent une évaluation aussi précise que possible de la matière imposable. Cela suppose donc :

- Une identification rigoureuse des différentes catégories de contribuables et des revenus qu'ils perçoivent dans leur diversité ;
- Une évaluation de la matière imposable et des différents revenus qui la composent avec le même degré de rigueur ;
- La disponibilité de moyens humains et matériels suffisants et appropriés afin de pouvoir combattre efficacement l'évasion et la fraude fiscale¹⁸².

Ainsi, le calcul de l'IR procède nécessairement, d'abord, par le calcul du revenu global imposable, somme des revenus catégoriaux nets imposables dont le revenu net est déterminé

=baisse des recettes douanières qui dépendent dans une large mesure du niveau des échanges économiques et financiers.

Le niveau des recettes douanières reste élevé malgré l'application progressive de l'accord de l'association avec l'union européenne depuis le début de la dernière décennie. La persistance des recettes douanières s'explique en partie par le dynamisme des importations et pour une autre, par la modernisation de l'administration chargée du recouvrement douanier. Ainsi selon le rapport d'activité de la direction des douanes, les recettes douanières sont passées de 44 368,5 MDH en 2004 pour atteindre 69 898,4 MDH en 2008. L'année 2009 a été marquée par une correction relative de 5,6% par rapport à 2008 des recettes, induite par la baisse du volume des échanges due à la crise économique et financière mondiale. Les recettes douanières ont atteint 65 983,9 MDH en 2009. Administration des douanes et impôts indirects, La douane marocaine : des actions et des réalisations, Rapport d'activité 2009, p.4, [en ligne]. Disponible sur l'URL : <http://www.douane.gov.ma/web/guest/rapport2009> .

¹⁸² - BERRADA (A.), op.cit., p.153.

compte tenu des règles qui lui sont propres, et, en opérant par la suite les déductions prévues en la matière¹⁸³. L'IR à payer consiste à appliquer au revenu global imposable un barème d'imposition et procéder à la déduction sur impôt, s'il y a lieu¹⁸⁴.

L'apport de la réforme de la fiscalité en matière de modalité d'évaluation des bénéfices professionnels, est l'adoption par le législateur du régime net réel comme régime de droit commun, au lieu du régime forfaitaire, et a prévu en même temps le régime net simplifié

¹⁸³ - Le calcul du revenu net global intervient avant celui du revenu imposable. Il est obtenu comme suite :

$$\text{Revenu net global} = \text{Revenu brut global} - \text{charge sur revenu}$$

Quant à la détermination du revenu net imposable, elle s'obtient après déduction des abattements accordés en vertu de situations particulières. $\text{Revenu imposable} = \text{revenu net global} - \text{abattement}$.

¹⁸⁴ - Le calcul de l'IR peut se faire selon la méthode rapide qui consiste à multiplier le revenu imposable directement par le taux correspondant à la tranche dans laquelle se situe le dit revenu et déduire une somme calculée pour les besoins du calcul rapide. (Loi de finances 2010)

(Elle concerne les revenus acquis à compter du 1^{er} janvier 2009. D'ailleurs, cette baisse qui a affecté les taux d'imposition et l'augmentation du montant de la tranche exonérée de l'I.R se sont répercutées positivement sur les salaires, notamment des fonctionnaires de l'Etat) :

Revenu annuel en DH Situé entre	Taux	Somme A déduire
[0 ; 30 000]	0%	-
[30 001 ; 50 000]	10%	3 000
[50 001 ; 60 000]	20%	8 000
[60 001 ; 80 000]	30%	14 000
[80 001 ; 180 000]	34%	17 200
Au-delà de 180 000	38%	20 000

Source : Note circulaire –nc2b0718, relative aux dispositions fiscales de la loi de finances 2010.

Soit T_i : Tranche n° i.

= D_i : Somme à déduire pour T_i .

Min T_i : Minimum de T_i .

t_i : Taux de T_i .

Δ_i : Etendue de T_i .

La formule de calcul de D_n s'écrit ainsi :

$$D_n = \text{Min } T_n \times t_n - \sum_{i=1}^{i=n-1} (\Delta_i \times t_i), \text{ pour tout } n \geq 2.$$

Les modalités d'application de la progressivité sont diverses :

- La progressivité globale ou par classes : la matière imposable est dans ce cas divisée en classes de plus en plus importants. Mais alors que toutes les classes ont le même point de départ, chaque classe a un tarif.

- La progressivité par tranche : Dans ce cas, la matière imposable n'est pas affectée totalement d'un taux unique. Elle est subdivisée en tranche dont chacune est frappée d'un taux différent, de plus en plus élevé au fur et à mesure qu'on atteint les tranches supérieures.

Le système de la progressivité par tranche a le mérite d'éviter le défaut de la progressivité globale. Cela peut être démontré ainsi : Soient I_1 l'impôt sur le revenu d'un contribuable en adoptant la progressivité par tranches. Et I_2 l'impôt sur son revenu en adoptant la progressivité globale.

On va procéder à une comparaison des deux impôts.

Le revenu du contribuable peut être subdivisé en tranche T_i frappées chacune d'un taux t_i .

Ainsi, le revenu du contribuable est : $R = \sum T_i$ pour $i \in [1 ; n]$.

Quel que soit $i \in [1 ; n]$; $t_i \leq t_n$. (Taux croissants). Donc : $I_1 - I_2 = \sum (t_i \times T_i) - (\sum T_i) \times t_n$.

: $I_1 - I_2 = \sum (t_i - t_n) \times T_i \leq 0$. D'où : $I_1 \leq I_2$; ce qui

explique l'avantage de la progressivité par tranches.

Signalons enfin qu'à côté de l'impôt progressif, il existe ce que l'on appelle un impôt dégressif dans lequel le taux de l'impôt diminue au fur et à mesure que la matière imposable est moins forte. C'est en quelques sortes, l'inverse de l'impôt progressif.

comme régime d'imposition intermédiaire¹⁸⁵. Les options pour le régime du bénéfice forfaitaire ou pour celui du résultat net simplifié sont formulés par les contribuables intéressés, dans les conditions de forme et de fond qui relèvent des limites du chiffre d'affaires, des professions ou sources de revenus et de délai et forme.

Ainsi, avant la loi de finances 2009, l'option pour l'un des régimes précités dépendait des seuils des trois régimes suivants : (DH).

Tableau 5 – Les conditions d'application du R.N.R., R.N.S. et du forfait avant la loi de finances 2009.

Activité	R.N.R.	R.N.S.	Forfait
vente produits artisanaux et denrées alimentaires soumises à réglementation. (1).	$C.A. > 4.000.000$	$2.000.000 \leq C.A. \leq 4.000.000$	$C.A. > 2.000.000$
Autres activités commerciales, industrielles ou artisanales.(2).	$C.A. > 2.000.000$	$1.000.000 < C.A. \leq 2.000.000$	$C.A. \leq 1.000.000$
professions libérales et autres activités que (1) et (2). . Revenus ayant un caractère répétitif.	$C.A. > 500.000$	$250.000 < C.A. \leq 500.000$	$C.A. \leq 250.000$

Mais, en vertu des dispositions applicables aux chiffres d'affaires réalisés à compter du 1^{er} janvier 2009, les conditions d'application du résultat net simplifié et du régime forfaitaire ont ramené le nombre de seuils à deux comme suite :

¹⁸⁵ - En réalité, en vertu de l'article 27 de la loi 17-89, le législateur marocain avait prévu un autre régime qui permettait à l'administration de conclure avec les contribuables qui en font la demande pour adhérer individuellement ou collectivement à des conventions fixant les modalités particulières de détermination du résultat fiscal par nature de profession. Sans pour autant déroger aux règles générales des régimes institués par la loi.

C'est un régime qui s'apparente au régime forfaitaire, dans la mesure où le bénéfice imposable est déterminé en appliquant au chiffre d'affaires un coefficient déterminé.(KZADRI (L.), *Essai sur la répartition de la charge fiscale de l'I.G.R. au Maroc*, mémoire pour l'obtention du D.E.S.A. en droit public, F.S.J.E.S., Rabat, Université MED V, 1996-1997, p.45.). Un certain nombre de professionnels ont demandé à bénéficier du régime =conventionnel précité telles : avocats ; pharmaciens ; médecins ; chirurgiens ; dentistes ; etc. et ce, d'après l'administration fiscale, pour pouvoir s'organiser pour passer au régime du résultat net simplifié ou celui du résultat net réel.

Toujours d'après l'administration fiscale, après plus de 10 ans d'application de ce régime conventionnel, période largement suffisante pour permettre à ces professions de réussir l'effort de leur restructuration, la loi de finances pour l'année 2004 a décidé l'abrogation de ce régime conventionnel, à compter du 1^{er} janvier 2005. (LAZRAK (R.), op. Cit, pp.292-293).

Tableau 6 - Les conditions d'application du R.N.R., R.N.S. et du forfait après la loi de finances 2009.

Activité	R.N.R.	R.N.S.	Forfait
Autres activités commerciales, industrielles ou artisanales. . Armateurs de pêche.	C.A. > 2.000.000	1.M < C.A. ≤ 2.M	C.A. ≤ 1.000.000
professions libérales ; Prestataires de services ; . Revenus ayant un caractère répétitif.	C.A. > 500.000	0.25.M < C.A. ≤ 0.5.M	C.A. ≤ 250.000

L'option pour l'un des régimes d'exception reste valable tant que le chiffre d'affaires réalisé n'a pas dépassé pendant deux années consécutives les limites prévues ci-dessus.

Pour les professions ou sources de revenus qui relèvent à la fois de deux ou trois formes de limites de chiffres d'affaires précités, l'option pour l'un des deux régimes d'exception n'est applicable que :

- Lorsque le chiffre d'affaires réalisé dans chacune des catégories de professions ou d'activités ne dépasse pas la limite prévue pour chacune d'elle ;
- Ou lorsque le chiffre d'affaire totale réalisée dans les professions ou activités précitées ne dépasse pas la limite correspondant à la profession ou à l'activité exercée à titre principal.

Par ailleurs, les contribuables dont les revenus professionnels sont déterminés selon le régime du résultat net simplifié ou le régime du bénéfice forfaitaire ne peuvent opter pour l'un ou pour l'autre que lorsque leur chiffre d'affaires est resté, pendant trois exercices consécutifs, inférieur à la limite prévue ci-dessus correspondant à leur profession.

Les contribuables dont le résultat professionnel est déterminé selon le régime du résultat net réel ne peuvent opter pour le régime du bénéfice forfaitaire ou celui du régime net simplifié que lorsque leur chiffre d'affaires est resté, pendant trois exercices consécutifs, inférieur à l'une des limites prévues ci-dessus correspondant à leur profession¹⁸⁶.

La loi de finances pour l'année 1992 a institué une cotisation minimale pour les contribuables assujettis à l'I.R. (revenus professionnels soumis au régime du résultat net réel ou du résultat net simplifié).

La cotisation minimale constitue un minimum d'impôt payable par les contribuables ayant opté pour le régime du bénéfice réel ci-dessus. Le régime du forfait est exclu de cette mesure.

¹⁸⁶ -Art. 39 ; 40 ; 41 du C.G.I.

Le changement de régime fiscal, c'est-à-dire le passage d'un régime à un autre, n'est pas sans conséquences, puisqu'il peut donner lieu à des régularisations.

Quant aux contribuables qui ont opté pour le régime du bénéfice forfaitaire, leur bénéfice minimum est évalué par l'administration fiscale. Les modalités de détermination du bénéfice minimum ont fait l'objet de modifications par la loi de finances n°48-03 pour l'année 2004 en matière d'impôt général sur le revenu. Ainsi, l'administration fiscale, visant la simplification de la méthode de calcul du bénéfice minimum forfaitaire, et pour ne plus recourir à l'impôt des patentes qui était en cours de réformes, a procédé, en vertu de l'article 10 de la loi précitée, à la suppression de l'élément fixe¹⁸⁷. Ainsi, le bénéfice annuel des contribuables ne peut être inférieur au montant de la valeur locative annuelle normale et actuelle de chaque établissement du contribuable, auquel est appliqué un coefficient dont la valeur est fixée de 0,5 à 10. Par ailleurs, il faut ajouter au bénéfice minimum, lorsqu'ils existent, les plus-values, indemnités, subventions et dons en tenant compte des amortissements qui auraient été pratiqués sous le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié¹⁸⁸.

D'après l'administration fiscale, Cette nouvelle méthode, proposée pour la détermination du bénéfice minimum, présente un certain nombre d'avantages pour les contribuables soumis au régime du forfait, notamment, une atténuation de la progression du bénéfice minimum, puisque la révision des coefficients qui seront appliqués aux valeurs locatives, se fera par fraction de 0.5 (0.5, 1, 1.5, 2, 2.5...) au lieu des 5 coefficients actuels en chiffres entiers (1 à 5).

La fixation et l'actualisation de ces coefficients sont fonction des circonstances propres à chaque affaire. Elles tiennent compte de l'importance des moyens techniques et humains déployés, du niveau de l'activité, de l'achalandage, de l'emplacement des locaux ou des établissements de vente et de l'ancienneté des loyers pratiqués.

¹⁸⁷ - Avant les modifications apportées par la loi de finances n° 48.03 pour l'année 2004 en matière d'impôt général sur le revenu, les contribuables placés sous le régime du forfait étaient imposés d'après le revenu le plus élevé, déterminé par comparaison entre le bénéfice forfaitaire et le bénéfice minimum calculés comme suit:

- le bénéfice forfaitaire déterminé par application, au chiffre d'affaires déclaré par le contribuable, d'un coefficient retenu pour la profession ou l'activité exercée (coefficients annexés à la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu) ;

- le bénéfice minimum obtenu par addition de deux éléments, l'un fixe qui tient compte de la classification de la profession du contribuable dans les tableaux A ou B de l'impôt des patentes, et l'autre variable déterminé, pour chaque établissement en appliquant à la valeur locative dudit établissement un coefficient allant de 1 à 5. (Note circulaire n° 713 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 48-03 pour l'année budgétaire 2004, p.35).

¹⁸⁸ - Art. 40 et 42 du C.G.I.

Il est établi par application au chiffre d'affaire déclaré d'un coefficient correspondant à la marge nette pour chaque activité ou profession ; le contribuable est imposé d'après le revenu le plus élevé obtenu par comparaison entre le bénéfice forfaitaire et le bénéfice minimum¹⁸⁹.

La détermination forfaitaire du revenu imposable devrait normalement se faire selon les éléments de train de vie du contribuable ou sur les signes extérieurs de richesse. Mais, il faut signaler que leur adoption n'a pas été retenue par la majorité parlementaire ; et ce, malgré les recommandations des institutions financières mondiales dès les années 80¹⁹⁰.

L'institution de l'impôt général sur le revenu n'a apporté aucune nouveauté en la matière. Mais, c'est la loi de finances pour 1993¹⁹¹ qui a comblé ce vide. L'article 6 de cette loi est venu compléter l'article 105 de la loi instituant l'I.G.R, en autorisant l'administration fiscale à contrôler la sincérité de la déclaration du contribuable, en procédant à un examen d'ensemble de sa situation fiscale. A cet effet, l'administration peut évaluer le revenu global annuel du contribuable pour tout ou partie de la période non prescrite, lorsque, pour la période considérée, le revenu global qu'il a déclaré ou d'après lequel il a été initialement taxé d'office n'est pas en rapport avec ses dépenses¹⁹² dépassant 120 000 DH.

L'administration se réserve le droit de rectifier l'imposition. Elle notifie au contribuable les éléments de comparaison ayant servi à la rectification, à charge pour lui de justifier ses ressources par tout moyen. Néanmoins, cette disposition, longtemps contestée par la majorité parlementaire, a été abrogée par la loi de finances pour l'année 1995¹⁹³.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 105 (IV) furent reprises par l'article 7 du livre de procédure fiscale qui n'abroge pas l'article précité, alors qu'il traite du droit de contrôle de l'administration qui est traité dans le livre des procédures fiscales¹⁹⁴.

L'examen d'ensemble de la situation fiscale du contribuable, personne physique, vise le renforcement du contrôle fiscal du revenu global du contribuable. Cet examen est consacré

¹⁸⁹ - Note circulaire n° 713 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 48-03 pour l'année budgétaire 2004, pp.35-36.

¹⁹⁰ - AKESBI (N.), I.G.R : un impôt en mal..., op.cit., p.192.

¹⁹¹ - Dahir 1-92-280 du 29 décembre 1992 portant loi de finances pour l'année 1993, B.O. n° 4183 bis, du 30/12/1992.

¹⁹² - En vertu du paragraphe V de l'article 6 pour l'année de finances 1993, les dépenses visées ci-dessus s'entendent : des frais afférent à la résidence principale dont la superficie couverte est supérieure à 150 m² ainsi qu'à chaque résidence secondaire, des frais de fonctionnement et d'entretien des véhicules de transport des personnes, d'avions personnels, etc.

¹⁹³ - OUSIDHOUM (Y.), op. cit, p. 185.

¹⁹⁴ - LAZRAK (R.), op. cit, p. 87.

respectivement par l'article 29 du C.G.I qui prévoit l'évaluation des dépenses des contribuables et l'article 216 du C.G.I relatif à l'examen d'ensemble de la situation fiscale des contribuables¹⁹⁵.

L'objectif ultime de ce dispositif est évidemment l'appréhension du potentiel fiscal des contribuables sur le même pied d'égalité. Mais, la structure de ce dispositif technique est loin d'être efficace, tant qu'il comprend des régimes archaïques qui aboutissent inéluctablement à une imposition arbitraire de la matière imposable.

Consciente des faiblesses de tels régimes, l'administration fiscale adopte des mesures incitatives pour réduire le nombre de contribuables optant pour ces régimes.

Paragraphe 2 : Les mesures incitatives et la modernisation du système d'évaluation

La modernisation du système d'évaluation est un processus entamé depuis la réforme fiscale de 1984 et la mise en œuvre des recommandations des assises sur la fiscalité marocaine. Mais, face à un environnement socioéconomique inadapté, la mise en œuvre des techniques d'évaluation modernes, qui requièrent nécessairement la tenue d'une comptabilité fiable et probante, est une tâche qui n'est pas sans difficultés. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle que le système fiscal marocain conserve toujours en son sein des régimes d'imposition approximatifs et arbitraires.

Pour encourager les contribuables à abandonner les régimes d'imposition approximatifs, des mesures incitatives ont été prises dans ce sens. Ainsi, « les contribuables, qui adhèrent aux centres de gestion de comptabilité agréés régis par la loi n° 57-90¹⁹⁶, bénéficient d'un abattement de la base imposable de 15 %¹⁹⁷ ». En effet, les industriels, commerçants, artisans et agriculteurs assujettis à l'impôt général sur le revenu selon le régime du bénéfice forfaitaire ou celui du résultat net simplifié, qui font tenir leur comptabilité, établir leurs déclarations fiscales et certifier la sincérité de leurs documents comptables, par un centre de gestion de comptabilité relevant de sociétés constituées des chambres de commerce et d'industrie, des chambres d'artisanat ou des chambres d'agriculture, bénéficient, d'un abattement de 15% appliqué à la base imposable. Outre cet avantage, les erreurs matérielles commises par le centre de gestion de comptabilité dans la saisie et/ou le traitement comptables ne peuvent, en aucun cas, entraîner un redressement fiscal à l'encontre du

¹⁹⁵ - Projet de note circulaire n°717 relative au code général des impôts, titre II : impôt sur le revenu, p.30.

¹⁹⁶ - Dahir n° 1-91-228 du 13 Joumada I 1413 (9 novembre 1992) portant promulgation de la loi n° 57-90 relative aux Centres de gestion de comptabilité agréés, B.O., n° 4183 bis du 30 décembre 1992.

¹⁹⁷ - Art.38 et 40 du C.G.I.

contribuable intéressé, si celui-ci a produit au centre l'ensemble des pièces comptables et tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère¹⁹⁸.

Dans le même sens, le texte de la loi n°44-03 modifiant la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants¹⁹⁹, vient étoffer cette panoplie de mesures. Ce texte vise à encourager la tenue d'une comptabilité extrêmement simplifiée par les entreprises individuelles et les commerçants soumis, dans leur grande majorité, au régime du bénéfice forfaitaire et de l'IR.

En effet, compte tenu de la rigidité de la comptabilité actuelle qui exige, outre la tenue de plusieurs livres, dont certains doivent être cotés et paraphés (le livre journal et le livre d'inventaire, ainsi que le grand livre, les journaux et livres auxiliaires) et l'existence de pièces justificatives pour chaque opération, les très petites entreprises (T.P.E.) se sentaient exclues du système.

Aussi, afin d'assurer plus de transparence au niveau des transactions commerciales et d'aider également ces entreprises à se doter de moyens de gestion modernes, le législateur a voulu mettre à la disposition de ces T.P.E. un nouveau modèle fondé sur des techniques comptables très simples et répondant au mieux à la nature de leur activité²⁰⁰.

De son côté, l'administration fiscale a accordé d'autres avantages aux adhérents de ces centres en annulant leurs amendes et pénalités. Néanmoins, il semble que les centres de gestion de comptabilité agréés peinent de convaincre²⁰¹.

Dans le même sens, l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a complété l'article 247 du C.G.I. par un paragraphe XVII qui prévoit en faveur des personnes physiques exerçant à titre individuel, en société de fait ou dans l'indivision, des mesures fiscales incitatives leur permettant d'adapter leur structure juridique aux exigences des mutations économiques et de renforcer leur compétitivité.

Cette disposition institue un régime fiscal dérogatoire et temporaire en faveur des opérations d'apport du patrimoine des personnes physiques exerçant à titre individuel, en société de fait ou dans l'indivision à une société anonyme ou à responsabilité limitée créée à

¹⁹⁸ - Art. 1 et 2 de la loi n° 57-92.

¹⁹⁹ - La loi n° 44-03 promulguée par le dahir n° 1-05-211 du 14 février 2006 ; B.O. n° 5404 du 16 mars 2006. Cette loi vient modifier la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants promulguée par le dahir n° 1-92-138 du 25 décembre 1992 ; B.O. n° 4183 bis du 30 décembre 1992.

²⁰⁰ - SOUAI (M.), « *Comptabilité très simplifiée pour les toutes petites entreprises* », La vie économique, hebdomadaire marocain, du 24/09/2004. [En ligne], disponible sur : www.lavieeco.ma.

²⁰¹ - DIOUF (A.), « *Lutte contre l'informel* », La gazette du Maroc, hebdomadaire marocain, n° 336, du 06/10/2003. [En ligne], disponible sur : www.lagazettedumaroc.com

cet effet. Ainsi, les personnes physiques susvisées sont exonérées de l'IR au titre de la plus-value nette réalisée à la suite de l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif et du passif de leur entreprise à une société à responsabilité limitée ou à une société anonyme, à condition que ledit apport soit effectué entre le premier janvier et le 31 décembre 2010.

Par ailleurs, l'avantage précité est accordé, sous réserve que la société bénéficiaire de l'apport dépose auprès de l'inspecteur des impôts du lieu du domicile fiscal ou du principal établissement de l'entreprise ayant procédé audit apport, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de l'acte d'apport dûment approuvé, une déclaration en double exemplaire, comportant :

- L'identité complète des associés ou actionnaires ;
- la raison sociale, l'adresse du siège social, le numéro d'inscription au registre du commerce ainsi que le numéro d'identité fiscale de la société ayant reçu l'apport ;
- le montant et la répartition du capital social.

Cette déclaration est également accompagnée des documents suivants :

- un état récapitulatif comportant tous les éléments de détermination de la plus value nette imposable ;
- un état récapitulatif des valeurs transférées à la société et du passif pris en charge par cette dernière ;
- un état concernant les provisions figurant au passif du bilan de l'entreprise ayant fait l'apport avec indication de celles qui n'ont pas fait l'objet de déduction fiscale ;

L'acte d'apport dans lequel la société bénéficiaire de l'apport s'engage à :

1- reprendre la comptabilité pour leur montant intégral les provisions dont l'imposition est différée ;

2- réintégrer dans ses bénéfices imposables, la plus value nette, par fractions égales sur une période de dix (10) ans. La valeur d'apport des éléments concernés par cette réintégration est prise en considération pour le calcul des amortissements et des plus-values ultérieures réalisées.

Par ailleurs, les droits complémentaires ainsi que les pénalités et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables n'ayant pas respecté l'une des conditions prévues à l'article 247- XVII du C.G.I. sont rattachés au premier exercice de la période non prescrite, même si le délai de prescription a expiré²⁰².

²⁰² - Note circulaire 718 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010, pp.19-20.

Toutes ces incitations témoignent logiquement d'une volonté délibérée de faire jouer à l'impôt sur le revenu sa fonction régulatrice. Mais, en réalité, leur impact est très limité et ne font que perdurer une situation de sous développement du tissu économique.

Le système d'évaluation de la base imposable à l'IR s'inscrit donc dans un processus d'évolution largement influencé par des paramètres socioéconomiques et politiques. Les performances financières et organisationnelles ne vont pas de pair avec le perfectionnement des instruments de prélèvements. La survivance de régimes d'imposition rudimentaires est synonyme d'iniquité et d'arbitraire. Le régime forfaitaire, malgré certains avantages qu'il procure, est qualifié par la doctrine fiscale de refuge pour les fraudeurs. Il est donc la source du rétrécissement de la base imposable et d'injustice : le contribuable n'est jamais imposé selon ses capacités contributives réelles, il est soit surimposé ou sous-imposé.

La politique incitative entreprise n'est pas une solution fiable pour encourager les contribuables imposés selon ce régime ou les adeptes de l'informel d'opter pour le R.N.R., ou tout au moins, adopter une comptabilité simplifiée.

De ce fait, nous estimons opportun pour l'Etat d'adopter une politique budgétaire axée sur les résultats délimitant dans le cadre d'un programme les responsabilités de chaque acteur de la décision fiscale et qui a pour objectif l'identification des indicateurs de performances pour chaque mesure incitative ainsi que les risques qui pourraient entraver la réalisation d'un tel objectif²⁰³. Autrement dit, le suivi et l'évaluation des résultats est une condition nécessaire pour rationaliser l'octroi d'avantages fiscaux pour encourager les P.M.E. et T.P.E. à tenir une comptabilité même simplifiée.

²⁰³ - NADAH (A.), « *L'approche budgétaire axée sur les résultats : quelles implication pour la bonne gouvernance au Maroc ?* », Les cahiers du plan, H.C.P., n° 18, avril-mai 2008, p.32.

Conclusion du premier titre

La formation du système d'évaluation actuel, corollaire de l'évolution du système fiscal global marocain, est le résultat de générations de réformes qui l'ont impacté à différents degrés.

Pour parvenir à un diagnostic aussi objectif et clair que possible, nous avons adopté l'approche historique et empirique. Ce constat nous a permis de mettre en exergue un système d'évaluation moderne aux empreintes traditionnelles. L'optimisation des ressources financières par la mobilisation du potentiel fiscal est l'objectif majeur de la politique fiscale marocaine. La concrétisation effective d'un tel objectif a été entreprise depuis la tenue des assises sur la fiscalité au Maroc en 1999. En effet, les acquis de la réforme de 1984, à savoir le passage d'un système cédulaire à un système analytique, a été renforcé par les recommandations des assises sur la fiscalité qui ont permis de procéder à l'harmonisation, la rationalisation et la modernisation du dispositif fiscal.

L'impôt sur le revenu des personnes physiques est l'instrument le plus efficace qui permet une interventionnisme fiscal pour réguler les disparités sociales. D'ailleurs, les réaménagements du barème de l'IR entrepris depuis 2007 pour alléger la charge fiscale des ménages, par le relèvement du seuil exonéré à 30 000 DH, l'élargissement des tranches intermédiaires et des taux correspondants et la réduction du taux marginal d'imposition à 38%, allaient dans ce sens.

Les performances des recettes de l'IR qui dépendent largement de la conjoncture économique ont connu un accroissement net jusqu'à la dernière réforme de 2009. En outre, la structure fiscale témoigne d'une volonté réelle de modernisation du système fiscal. En effet, la marge de l'écart entre les impôts directs et indirects s'est nettement amenuisée, et pour la première fois dans les annales de la fiscalité marocaine, en 2007, les recettes de l'impôt sur les sociétés ont dépassé celles de l'impôt sur le revenu. En revanche, la pression fiscale continue à peser sur une masse réduite de contribuables, notamment les salariés. Ainsi, les recettes de l'impôt sur les revenus salariaux continuent à représenter la source principale des recettes de l'IR. Cette iniquité ne peut que témoigner sur la dégradation de l'impôt assis sur les autres revenus, notamment, l'impôt sur les revenus professionnels. Les réformes entreprises jusqu'à aujourd'hui, s'avère, par conséquent, insuffisantes. Il est indispensable de passer d'une approche de réformes globales à une approche de réformes en profondeur. En effet, malgré les performances et les améliorations de l'IR qui ont été effectivement réalisées,

que ce soit au niveau financier ou structurel, le système d'évaluation de l'IR souffre de défaillances dont les conséquences ne peuvent être que graves. Ainsi, ce système continu à trainer des régimes d'imposition rudimentaires qui sont à la fois source d'injustice et un refuge pour la fraude et l'évasion fiscale. Or, « au-delà de la normativité de l'impôt, l'ordre fiscal doit sous-entendre une politique fiscale basée sur un prélèvement judicieux selon les capacités contributives de chacun, permettant d'assurer une véritable égalité devant l'impôt et une grande participation au Budget de l'Etat, ce qui ne peut d'ailleurs que renforcer la légitimité de l'impôt²⁰⁴ ».

Afin d'être en mesure de proposer des solutions pour optimiser l'efficacité des instruments de prélèvement de l'impôt et asseoir en même temps une gouvernance fiscale, il est utile de mettre en exergue, dans **un deuxième titre**, les imperfections et dysfonctionnement du système d'évaluation de la base imposable à l'IR, notamment, le cas des professionnels en l'absence de comptabilité.

²⁰⁴ - Directeur Général des Impôts, Allocution d'ouverture Colloque International sur les Finances Publiques, Rabat, 12/09/2008.

Titre II

*Les facteurs d'invraisemblance du système d'évaluation de la
matière imposable*

L'appréhension de la base imposable est le talon d'Achille du système d'évaluation de l'impôt sur le revenu. En effet, le caractère incertain et complexe de la matière imposable entrave toute possibilité de faire supporter les charges publiques à chaque contribuable en proportion de ses facultés contributives. Cette situation est, évidemment, source d'injustice et d'iniquité et porte atteinte aux principes constitutionnels²⁰⁵, à savoir, l'égalité devant l'impôt et la légalité de l'impôt.

Conscient de ces difficultés, le législateur marocain a procédé à la mise en œuvre de réformes susceptibles de rétrécir les marges d'incertitude du système d'évaluation. Comme nous l'avons déjà évoqué, Les principales mesures entreprises dans ce sens, consiste en l'harmonisation et simplification du système fiscal, le réaménagement des barèmes d'imposition et la rationalisation des dépenses fiscales. Mais, ces mesures demeurent, à notre sens, insuffisantes, du moment qu'elles ne touchent pas le fond du problème.

Ainsi, la problématique majeure est la difficulté de déterminer la base imposable. Une telle difficulté n'est pas inhérente à la base imposable à l'IR, plus particulièrement, mais, elle est la conséquence de plusieurs facteurs de natures juridiques et techniques. C'est la nature même du droit fiscal dont le contenu présente un caractère variable et imprécis.

Cerner la matière imposable à l'IR, revient à étudier les facteurs d'incertitude qui génèrent des difficultés d'application de l'impôt.

L'in vraisemblance du système d'évaluation de l'IR se vérifie sous deux aspects à caractères généraux : les incertitudes résultant de l'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale (**Chapitre premier**) et les incertitudes générées par l'imperfection des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'IR (**Chapitre deuxième**).

²⁰⁵ - L'article 17 de la constitution marocaine 2011 précise que : « Tous supportent, en proportion de leurs facultés contributives les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente constitution, créer et répartir ».

Chapitre I

L'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale : facteur d'invraisemblance du système d'évaluation

Malgré l'apparente technicité qui caractérise le droit fiscal, il n'est pas une science exacte. Comme toute branche du droit, ses principes sont à la fois incertains de par leur étendue et par leur portée. De ce fait, la qualification de situations factuelles et l'interprétation des normes juridiques fiscales deviennent incertaines. Leurs difficultés résident dans la nécessité de qualifier des faits et d'interpréter des notions à contenu variable et évolutif²⁰⁶.

Consacrer une telle méthodologie pour asseoir l'impôt ne peut que se révéler préjudiciable à la sécurité juridique en matière fiscale et conduit, par conséquent, à un contentieux fiscal important, voire à l'incivisme fiscal.

Pire encore, l'insécurité juridique prend de l'ampleur dans un environnement socioéconomique sous développé.

Comment peut-on alors rendre accessible et intelligible la norme d'un droit aussi complexe que le droit fiscal dans un environnement social où une grande masse de contribuables est ignorante ? Et comment peut-on procéder à la qualification d'une réalité factuelle dominée par des structures économiques rudimentaires et informelles ?

Face à la complexité et à l'ambiguïté du texte fiscal, la conviction du contribuable, même averti, entre en conflit avec la position de l'administration fiscale. Le résultat d'un tel « débat » ne peut, sans aucun doute, que déboucher sur des résultats hypothétiques.

Une telle incertitude est source de toutes les anomalies fiscales : une base imposable non appréhendée rigoureusement génère des réactions négatives vis-à-vis de l'impôt qui se manifestent par la fraude et l'évasion fiscale.

Le rôle de l'administration fiscale dans la mise en œuvre des textes fiscaux est primordial. La marge d'incertitude dépend du degré de compétence du fonctionnaire du fisc qui dispose d'une certaine marge de manœuvre lui permettant d'adapter aux situations

²⁰⁶ - LOSAPPIO (P.), *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, L.G.D.J., Paris, 1994, p.6.

- Nous avons emprunté le terme « vraisemblance » au même auteur.

particulières, qui sont plus nombreuses en matière fiscale, le régime général défini par la loi²⁰⁷.

L'incertitude de la matière imposable est corollaire de l'incertitude résultant de l'interprétation des textes et de la qualification des situations factuelles inhérentes, notamment, aux éléments constitutifs de la matière imposable à l'IR (**Section 1**) et de l'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale pour la recherche de la matière imposable (**Section 2**).

²⁰⁷ - Commentaire des articles L 80 A et L 80 B du Livre des Procédures Fiscales français, [En ligne], disponible sur : <http://www.oboulo.com/commentaire-articles-80-80-b-livre-procedures-fiscales-29505.html> (consulté le 27/03/2011).

Section 1: L'interprétation et la qualification du texte fiscal, sources d'incertitude de la matière imposable à l'IR

En principe, l'appréhension rigoureuse de la matière imposable est l'aboutissement de la mise en œuvre de règles juridiques claires et précises. Mais, face à un droit fiscal complexe, fluctuant et comportant, le plus souvent, des contradictions, des ambiguïtés et des incomplétudes, la détermination de la matière imposable devient une tâche ardue, et pour l'agent de l'administration fiscale et pour le contribuable.

La difficulté de la mise en œuvre des règles juridiques pour cerner la base imposable à l'IR est due à la nature de la norme fiscale elle-même qui nécessite l'interprétation (**Paragraphe 1**) et à la qualification des situations factuelles par les agents du fisc (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : l'imprécision de la norme fiscale et son corollaire l'incertitude de la matière imposable à l'IR

Malgré la politique d'harmonisation et de simplification en matière fiscale, le caractère incertain de la norme fiscale (**A**) et l'usage de notions aux contours flous (**B**), demeurent une source d'incertitudes de la matière imposable.

A- Le caractère incertain de la norme fiscale

En raison des caractères à la fois complexes, incomplets et incohérents du droit fiscal, la norme fiscale s'apprête nécessairement à l'interprétation. Une telle complexité n'a pas épargné évidemment l'impôt sur le revenu, et ce, malgré les efforts considérables déployés pour simplifier et harmoniser le système fiscal, en passant du système cédulaire à un système analytique et en élaborant le code général des impôts.

En effet, ayant prévu cinq catégories de revenus, présentant chacune des particularités, le code général des impôts ne fait que pérenniser la complexité de l'impôt sur le revenu.

Chaque revenu ayant son originalité, le revenu global est lui-même sujet à des régimes variables. *« Au manque d'homogénéité des catégories, à la diversité des méthodes d'évaluation des revenus catégoriels, il faut ajouter le système complexe et variables des déductions »*²⁰⁸.

²⁰⁸ - BACCOUCHE (N.), « *Le nouveau code des impôts sur le revenu* », Etudes juridiques, n°2, 1992, p.40. Cité par : GADHOUM (O.), *La doctrine administrative fiscale en Tunisie*, L'Harmattan, 2007, p.182.

L'incertitude de la matière imposable trouve ses origines dans la complexité de la norme fiscale (1) qui génère des problèmes d'interprétation (2).

1- La complexité de la norme fiscale

Le caractère incertain de la matière imposable trouve ainsi ses origines dans la complexité de la norme fiscale qui prévoit et organise l'impôt. Les causes de la complexité de la législation fiscale s'expliquent par l'inflation législative, particulièrement sensible en droit fiscal, et par la technicité qui lui est intrinsèque. Cette inflation se matérialise par l'adoption, chaque année, de dizaines de dispositions nouvelles qui émanent des différents auteurs des textes fiscaux ... En plus, le comportement de l'auteur de la norme fiscale ne se caractérise pas toujours par une rigueur extrême²⁰⁹. Un tel comportement devient synonyme de négligence lorsqu'il s'agit du cas du législateur marocain. En effet, les conditions de vote de la loi de finances pour l'année 2006 en sont un témoignage indéniable ; D'ailleurs, l'une des caractéristiques essentielles de cette loi de finances est qu'elle comprend le livre d'assiette et de recouvrement. Ce qui a constitué une étape importante pour la mise en place du code générale des impôts.

Ainsi, le projet de loi a été présenté à la commission de finances de la chambre des représentants le 21 octobre 2005 et voté par cette commission le 12 novembre 2005 (soit 21 jours) par 18 voix pour et 7 voix contre. En séance plénière, il a été présenté le 12 novembre pour être voté le 15 novembre 2005 par 71 voix pour et 31 contre²¹⁰.

Au niveau de la chambre des conseillers, il a été présenté à la commission des finances le 21 novembre 2005, voté en séance plénière le 16 décembre 2005 par 71 voix pour et 12 voix contre. Ceci pour dire que les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances 2006 n'ont bénéficié ni du temps nécessaire de discussion, ni d'une majorité raisonnable. Or, c'est le vote qui donne la légitimité à tout impôt et les parlementaires ne font qu'agir, par procuration, au nom de ceux qui les ont élus et auxquels les impôts sont imposés²¹¹.

Les conditions d'élaboration peu propices à l'amélioration de la qualité de la norme fiscale peut révéler dans certains cas l'intention préjudiciable aux exigences d'accessibilité et d'intelligibilité par l'activité du lobbying exercée autour des parlementaires suscitant parfois

²⁰⁹ - MARCHESSOU (PH.), op.cit., p.25.

²¹⁰ - LAZRAK (R.), « *Impôts et contrôle politique* », L'hebdomadaire marocain L'économiste, édition n° 2258 du 19 avril 2006.[en ligne], disponible sur : <http://www.leconomiste.com/>

²¹¹ - Ibid.

le dépôt tardif d'articles additionnels dont les difficultés de compréhension et d'application n'apparaîtront que tardivement²¹².

Cette situation laisse la porte grande ouverte à l'intervention normative occulte, à savoir, la doctrine administrative. La certitude de la matière imposable se trouve ainsi affecté par une multitude de textes d'interprétation et d'explication sous forme de circulaires et d'instructions qui, quoiqu'elles jouent un rôle simplement interprétatif des dispositions législatives et réglementaires, elles dénaturent le plus souvent la portée de ces mêmes textes législatifs et réglementaires²¹³.

2- Les problèmes d'interprétation

Si l'administration vise par l'interprétation de « *préciser le sens et la portée des textes légaux ou réglementaires applicables dans un cas particulier*²¹⁴ » et de « *rechercher le contenu de la volonté législative à l'aide de la formule qui l'exprime...et sans dépasser cette formule, de savoir en tirer tout ce qu'elle contient*²¹⁵ », pour le contribuable, cette difficulté se doublerait d'un autre effort de sa part. En effet, pour qu'il y'ait une interprétation circonstanciée efficace, le contribuable doit s'aligner sur la position de l'administration fiscale ou, à défaut, il encourt toutes les conséquences de sa décision. Mais, en cas de litige avec l'administration, d'après une jurisprudence²¹⁶ fiscale constante du conseil d'Etat français, le contribuable doit démontrer qu'il se trouve très strictement dans le champ d'application du texte, objet d'interprétation par l'administration fiscale.

De ce fait, l'étendue de l'incertitude de la matière imposable est tributaire de circonstances subjectives qui commandent l'interprétation des dispositions législatives et réglementaires qui la régissent.

Ainsi, l'aspect technique de l'application de l'impôt ne masque pas, pour l'administration fiscale, la coloration sociale qui imprègne les textes fiscaux et doit de ce fait orienter l'interprétation qu'elle en donne préalablement à toute application²¹⁷. Cette position

²¹² - Conseil des impôts en France, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, Résumé du XXème rapport au président de la république, 2002, p.11.[en ligne], disponible sur : <http://www.ccomptes.fr/fr/CPO/documents/divers/Relat-contrib-resume.pdf> , consulté le 22/02/2011

²¹³ - TIALATI (A.), op. cit, pp. 208-209.

²¹⁴ - Instruction du 3 novembre 1975 de la direction générale des impôts de la république Française, D.F. 1975, n° 46-47 I.D. et C.A. 4936. Cité par : KORNPROBST (E.), *La notion de bonne foi : application au droit fiscal Français*, L.G.D.G., Paris, 1980, p.71.

²¹⁵ - GENY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, T.1, édition 1932, p.265. Cité par : KORNPROBST (E.), op. cit, p.71.

²¹⁶ - CASIMIR (J.P.), *Contrôle fiscal, contentieux- recouvrement*, Code annoté R F, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2004, p.237.

²¹⁷ - MARCHESSOU (P.), op. cit., p.33.

ne doit aucunement déborder les limites du texte fiscal et ne rien ajouter à la loi. Mais ce n'est pas toujours le cas. Dans la pratique, des positions prises par l'administration fiscale révèlent parfois le dépassement de l'interprétation autorisée par les textes, et le rajout parfois considéré comme abusif au sens de la loi²¹⁸.

Il en est ainsi de la déduction, dans la limite de 10% du revenu global imposable, du montant des intérêts normaux afférents aux prêts accordés aux contribuables par les institutions spécialisées ou les établissements de banque et de crédit, dûment autorisés à effectuer ces opérations, par les œuvres sociales des institutions du secteur public, semi-public ou privé ainsi que les entreprises en vue de l'acquisition ou de la construction de logements à usage d'habitation principale²¹⁹.

L'administration fiscale a pris une position favorable au contribuable en décidant que la déduction des intérêts afférents au prêt accordé peut concerner une nouvelle résidence principale, même s'il a bénéficié auparavant de cette déduction²²⁰. Cette position, quoique favorable au contribuable ne constitue-t-elle pas une brèche à travers laquelle peuvent s'infiltrer les contribuables de mauvaise foi, notamment les spéculateurs de l'immobilier, pour bénéficier à l'occasion de chaque transaction de ces déductions ?

Il en est également de l'article 11 de la loi n° 25-00 et l'article 1^{er} du décret n° 2-99-1014 qui parle d' « entreprise » éligible à la réévaluation libre des bilans. Il n'est pas précisé que les entreprises individuelles en sont exclues. C'est la note circulaire n° 708 qui précise que « *par entreprise, il y'a lieu d'entendre les sociétés passible de l'I.S.* »²²¹

Dans un cas similaire, concernant la réduction accordée aux entreprises, au titre de la loi de finances 1996/1997, qui s'implantent dans certaines régions, l'administration fiscale se réfère pour l'application de la réduction, au 1^{er} janvier 1996. Or, dans une réponse à une question fiscale, le directeur général des impôts affirme que la réduction de 50% de l'impôt ne bénéficie qu'aux entreprises créées à compter du 1^{er} juillet 1998, date de publication du décret fixant la liste des provinces et préfectures.

La justification avancée par le directeur est que si les dispositions de la loi sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1996, elles n'ont produit leur effet qu'à partir de la date de

²¹⁸ - ZAHIRI (Y.), op. Cit, p.581.

²¹⁹ - Art. 28 du C.G.I.

²²⁰ - Réponse fiscale relative à l'I.G.R. n° 121 du 25 mars 2003 émanant de la D.G.I. [En ligne], disponible sur : www.tax.gov.ma.

²²¹ - ZAHIRI (Y.), op.cit., p.581.

publication du décret²²² fixant la liste des provinces et préfectures encouragées, soit le 1^{er} juillet 1998²²³.

Critiquant une telle position, certains spécialistes en fiscalité ont pris une position hésitante : d'une part, ils ont approuvé la décision du directeur général des impôts, du moment que la mise en application de la loi était liée à la publication du décret, d'autre part, ils ont déploré une telle situation en avançant qu'il y'a des cas où il faut attendre parfois des années pour voir publier un décret d'application.

Mais dans une espèce, la jurisprudence marocaine a tranché le litige en considérant que l'interprétation avancée par l'administration fiscale n'est pas fondée. En effet, dans un arrêt du 5/6/2003, la cour suprême a affirmé que *« la réduction de l'impôt général sur le revenu de 50% durant les cinq premiers exercices consécutifs à compter de la date du début de leur exploitation est prévue par le paragraphe 'B' de l'article 11bis de la loi n° 17-89 relative à l'I.G.R. Quant aux dispositions prévues par le décret d'application du 30/06/98, elles se bornent à fixer les provinces et préfectures bénéficiaires de ladite réduction d'impôt. Par conséquent, toutes les entreprises mentionnées dans l'article 11bis, sans distinction aucune, bénéficient de ladite réduction d'impôt sans tenir compte du fait qu'elles ont été créées avant ou après la publication du décret d'application. La réduction de l'impôt susmentionnée est, en effet, prévue par une loi et non pas en vertu de son décret d'application²²⁴. »*

Dans certains cas, l'administration fiscale est allée encore plus loin en édictant une note circulaire à double aspects : un aspect interprétatif et un aspect réglementaire²²⁵.

A titre illustratif, dans une note circulaire²²⁶, à propos d'avantages fiscaux accordés aux entreprises hôtelières prévus par l'article 11 quater de la loi 17-89, l'administration fiscale ajoute dans cette note circulaire une condition qui n'existe nullement dans la loi : celle où l'entreprise hôtelière doit réaliser au moins 50% de son chiffre d'affaires total en devises pour pouvoir bénéficier des avantages fiscaux.

²²² - Décret n° 2.98.25 du 30/06/1998 fixant les provinces bénéficiaires des droits de réduction.

²²³ - Réponse fiscal n° 2101 émanant de la direction générale des impôts.[En ligne], Disponible sur : www.tax.gov.ma.

²²⁴ - C.S.C.A., Arrêt n°351, dossier 803/4/1/2001, du 5/6/2003. Publié dans : R.E.M.A.L.D., n°62, 2005, p368.

²²⁵ - LAZRAK (R.), op. Cit., p. 170.

²²⁶ - Note circulaire n° 707 commentant la loi de finances pour l'année budgétaire 1999/2000 du 21/07/1999. [En ligne]. Disponible sur : www.tax.gov.ma

D'ailleurs cette position a été corrigée lorsque l'administration fiscale a précisé que l'obligation relative à la réalisation d'un chiffre d'affaires au moins égal à 50% en devise a été abrogée.

Le contribuable marocain se trouve ainsi sous l'emprise des aléas de la doctrine fiscale qui prend le plus souvent le pas sur l'application stricte des textes législatifs et réglementaires et crée ainsi chez lui une insécurité juridique. Cette situation trouve, à notre avis, son explication dans la bureaucratie dont souffre l'administration en général et l'administration fiscale en particulier. Dans la pratique, l'agent fiscal donne la prééminence aux instructions et directives sur les textes fiscaux pour se conformer à l'ordre édicté par le pouvoir d'une hiérarchie souvent démesuré.

L'insécurité juridique du contribuable marocain se trouve aggravée notamment par l'instabilité de l'interprétation du texte fiscal et l'absence de garanties contre tout changement de l'interprétation des textes fiscaux²²⁷. Dans ce sens, « *rien ne paraît plus arbitraire que le rehaussement d'imposition qui est mis à la charge d'un contribuable...à la suite de changement de l'interprétation du texte fiscal sur laquelle était fondée l'imposition punitive...* »²²⁸.

Les imprécisions qui affectent la norme fiscale légale ou réglementaire renforcent la nécessité de la doctrine interprétative ou créatrice de droit. Elles ont un autre corollaire : Le droit fiscal présente ainsi la double spécificité d'assimiler des concepts venus d'autres branches du droit (civil, commercial, comptable, du travail, etc.), quitte à les adapter, et créer ses propres concepts²²⁹.

²²⁷ - En droit fiscal français, les garanties contre les changements de l'interprétation des textes fiscaux par l'administration sont consacrés par les deux articles L 80 A et L 80 B du livre des procédures fiscales.

L'article L 80 A modifié par la loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 47 dispose que :

Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration.

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.

L'article L 80 B du livre des procédures fiscales Modifié par la loi n°2010-1657 du 29 décembre 2010 - art. 129 (V) fixe les modalités d'application des garanties prévues au premier alinéa de l'article L 80 A.

²²⁸ - LAMARQUE (J.), note sous C.E. du 24 juin 1968, A.J.D.A., 1968, p.573. Cité par : TIALATI (A.), op.cit., p.210.

²²⁹ - MESTRALLET (G.) & TALY (M.), *La réforme de la gouvernance fiscale*, L.G.D.G., Paris, 2005, p.88.

B- L'usage de notions vagues et l'incertitude de la matière imposable

L'usage de notions aux contours flous est une autre forme d'imprécision qui affecte la norme fiscale et qui rend l'appréhension de la matière imposable difficile.

Il arrive ainsi que le législateur et l'administration fiscale donnent des définitions vagues ou incomplètes ou ne donnent aucun détail sur une notion juridique importante **(2)** ; Cette opacité de la norme fiscale ainsi générée se doublerait par la généralité et l'imprécision des principes d'ordre constitutionnelle, de principes généraux de droit et voire de certains principes intrinsèques à l'impôt sur le revenu, tels que la notion de progressivité. La hiérarchie des lois est un facteur qui commande une diversité dans les techniques d'interprétation et partant, elle complique l'appréhension de la matière imposable. **(1)**.

1- La hiérarchie des lois : source de l'imprécision de la matière imposable

L'imprécision de la matière imposable peut découler des techniques d'interprétation mises en œuvre. En effet, l'interprétation doit tenir compte « *de la place qu'occupe le texte à interpréter dans l'ensemble du système juridique et de la fonction qu'il y exerce.*²³⁰ » Sur la base de ces critères, les lois constitutionnelles et fiscales ont été traditionnellement interprétées de manière très différente.

Puisqu'elles se situent au sommet de la hiérarchie des normes et parce qu'elles sont attributives de droits, les lois constitutionnelles et quasi constitutionnelles telles que les chartes des droits font l'objet d'une interprétation large et libérale. Quant aux lois fiscales, privatives de droits, elles sont plutôt interprétées restrictivement²³¹.

L'interprétation stricte « restrictive » était pour longtemps l'apanage du juge fiscal qui devait se conformer à l'esprit de la loi ordinaire dont fait partie la loi fiscale. Mais cette application trop mécanique de la loi ne tient pas dans les cas d'espèce où il s'agit d'interpréter des dispositions d'ordre constitutionnelle tels les principes d'égalité, de la légalité, etc. ou faisant partie des principes généraux de droit.

Compte tenu de leur nature particulière, les dispositions constitutionnelles commandent effectivement une interprétation libérale, généreuse, contextuelle, téléologique, dynamique et évolutive. Comparée à l'interprétation des lois ordinaires, l'interprétation des principes

²³⁰ - CÔTE (P.A.) et al, *Interprétation des lois*, 4^e éd., Montréal, Edition Thémis, 2009, p.39. Cité par : SAMSON (M.), « *L'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale, encore aux antipodes ?* », Lex Electronica, Revue du centre de recherche en droit public, vol.15, n°2, Automne 2010, p.2. [En ligne], Disponible sur : http://www.lex-electronica.org/en/resumes_complets/289.html , Consulté le 15 mai 2011 à 22h.

²³¹ - SAMSON (M.), op. cit., p.2.

d'ordre constitutionnel requiert en fait un apport créatif plus important de la part de l'interprète²³².

La technique d'interprétation procède donc soit de la conception classique adoptant le principe de l'interprétation stricte, qui consiste « *en présence de texte clair et précis, à adapter ses dispositions à l'espèce sans leur donner une portée plus large ou plus étroite que ne le permet leur contenu formel*²³³ » ; Soit de la conception moderne adoptant le principe de l'interprétation extensive, qui consiste en « *la possibilité, pour le juge, de dépasser le cadre de la formule légale afin d'adapter la portée de la norme à l'espèce*²³⁴. »

L'imprécision de la matière imposable se trouve ainsi confirmée dès lors que l'interprète adopte l'interprétation extensive. En effet, si cette démarche interprétative comble une lacune du texte fiscal, cette attitude constructive transforme le juge en médiateur du législateur, chargé de traduire ces silences en dispositions positives, avec l'aide d'éléments extérieurs au texte, notamment les travaux préparatoires...Ainsi, la technicité et l'abondance des textes fiscaux n'empêche pas le juge d'avoir recours à une interprétation extensive pour identifier ou même construire un régime fiscal dans une hypothèse où le législateur pratique l'ellipse voire la contradiction²³⁵.

Dans cette brèche, s'introduisent tout à la fois les contribuables, l'administration et le juge qui respectivement optimisent, régulent et précisent les marges de manœuvres ainsi laissées par le droit²³⁶.

Dans le cas de la législation fiscale marocaine, cette brèche laisse une grande marge de manœuvre pour les différents intervenants en matière d'interprétation fiscale. En effet les grands principes régissant l'impôt sur le revenu tels que la légalité de l'impôt, l'égalité devant l'impôt, l'imposition à raison des facultés contributives, la progressivité de l'impôt, etc. manquent de précisions.

Or, la mise en œuvre de l'impôt devait en principe répondre aux principes de justice et de l'égalité ; chose qui n'est pas concrétisée dans le système fiscal marocain, bien que le principe d'égalité soit posé par les articles 5 et 17 de la constitution de 1996²³⁷. Aucune

²³² - Ibid., p.5.

²³³ - MARCHESSOU (P.), op. cit., p.141.

²³⁴ - Ibid., p.177.

²³⁵ - Ibid., p.185.

²³⁶ - MESTRALLET (G.) & TALY (M.), op. cit., p.88.

²³⁷ - Le même principe est repris dans le préambule de la constitution de 2011 ainsi que dans ses articles 6 et 35.

définition n'est avancée sur la justice et l'égalité devant l'impôt. Cette absence d'encadrement ne peut que nuire à toute tentative d'appréhender rigoureusement la matière imposable.

Par ailleurs, le code général des impôts ne comporte pas de définition générale puisqu'il présente par un article de pure technique fiscale l'impôt sur le revenu en disposant que « *l'impôt sur le revenu s'applique aux revenus et profits des personnes physiques et des personnes morales visées à l'article 3 ci-dessus et n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés*²³⁸ ». Tout le reste est l'apanage de la doctrine administrative et de l'interprétation jurisprudentielle.

En droit comparé, le conseil constitutionnel français a défini quelques principes dans les décisions d'espèces : Ainsi, « *l'égalité devant les charges publiques, corollaire du principe d'égalité devant la loi, implique qu'à situations semblables il soit fait application de solutions semblables. Il ne fait pas obstacle à ce que des situations différentes fassent l'objet de solutions différentes*²³⁹ ». Par ailleurs, le principe d'égalité « *n'interdit pas de faire supporter, pour un motif d'intérêt général, à certaines catégories de personnes des charges particulières, il ne doit pas en résulter de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques*²⁴⁰ ».

Dans une autre décision, le juge constitutionnel français définit le principe de progressivité en montrant que « *le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que le législateur, dans l'exercice des compétences qu'il tient de la Constitution, rende déductible un impôt de l'assiette d'un autre impôt, dès lors qu'en allégeant ainsi la charge pesant sur les contribuables, il n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité entre ceux-ci ;*

*Qu'en l'espèce, la déduction opérée par la loi, qui est au demeurant partielle et limitée dans son montant par un mécanisme de plafonnement, ne remet pas en cause le caractère progressif du montant de l'imposition globale du revenu des personnes physiques*²⁴¹ ».

²³⁸ - Art.21 du C.G.I.

²³⁹ - Décision n° 79-107 D.C. du 12 juillet 1979, journal officiel du 13 juillet 1979, p., cons.4, Rec. p.31. [En ligne], disponible sur : <http://www.conseil-constitutionnel.fr/>.

²⁴⁰ - Décision n° 2000-440 D.C., du 10 janvier 2001, Journal officiel du 17 janvier 2001, p.855, cons.6, Rec. p.39. [En ligne], disponible sur : <http://www.conseil-constitutionnel.fr/>.

²⁴¹ - Décision n° 93-320 D.C., du 21 juin 1993, Journal officiel du 23 juin 1993, p. 8869 Recueil, p. 146. [En ligne], disponible sur : <http://www.conseil-constitutionnel.fr/>.

L'opacité ainsi instaurée par le caractère général des principes régissant le droit fiscal est accentuée par la difficulté de l'accessibilité du contribuable à la norme fiscale et par l'imprécision du vocabulaire fiscal régissant l'impôt sur le revenu.

2- L'imprécision du vocabulaire juridique entraîne l'imprécision de la matière imposable

En principe, le vocabulaire juridique se doit être précis. Mais, le vocabulaire régissant l'impôt sur le revenu, impôt touchant de près la propriété du contribuable, regorge paradoxalement des termes et des notions aux contours vagues susceptibles de toute interprétation.

2.1- L'opacité de la notion de revenu

Dans la plupart des cas, la détermination de la matière imposable à l'impôt sur le revenu bute sur le sens vague et imprécis de la notion de revenu. Cette difficulté n'est pas nouvelle en droit fiscale, mais, elle a été largement débattue par la doctrine administrative et la jurisprudence. Néanmoins, le problème demeure toujours sans solution. Ainsi, le législateur n'a jamais défini précisément cette notion et ce malgré les problèmes qu'elle pose pour le contribuable et l'agent fiscal lors de la détermination de la matière imposable.

Ce comportement de la part du législateur n'est-il pas adopté de manière délibérée ? La réponse à cette question est donnée par MEHL et BELTRAME lorsqu'ils affirment qu' « aucune législation fiscale ne donne une définition, à la fois précise et générale, du revenu imposable, non seulement en raison de la difficulté d'une telle formulation, mais sans doute aussi pour laisser le champ libre aux évolutions jugées indispensables²⁴². » Appuyant leurs propos, les deux auteurs se réfèrent respectivement au rapport final de la commission royale britannique de 1955 et à F. Neumark. Le rapport déclare : « *Aucun avantage réel ne pourrait résulter de l'introduction d'une définition générale qui aurait, à couvrir un sujet aussi multiforme que le revenu taxable.* » Quant à F. Neumark, il remarque que « *à cause de cela, la pratique aura toujours de grandes difficultés quand il s'agira de revenus qui ne peuvent être classés sans discussion dans les catégories de revenus prévues par la loi. Il ne reste alors que la voie de l'interprétation administrative ou juridictionnelle, mais en l'absence d'une notion générale légale, il manque à celle-ci des bases juridiques sûres.*²⁴³ ».

²⁴² - MEHL (L.) & BELTRAME (P.), op.cit., p.221.

²⁴³ - NEUMARK (F.), *Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung*, Berne, A. Frank, 1947, p.37, cite par: MEHL (L.) & BELTRAME (P.), op.cit., p.221.

La législation fiscale marocaine ne fait pas évidemment exception. Aucune définition n'a été donnée par le code général des impôts à la notion de revenu. La seule précision donnée concerne les principes suivants lesquels doit être déterminé le revenu net imposable relevant de chaque catégorie de revenus et de profits auxquelles s'applique l'I.R.²⁴⁴.

Quant à la doctrine fiscale marocaine, elle précise que « *lorsqu'il s'agit de déterminer si un revenu, un gain ou une plus-value réalisé à l'occasion d'une opération donnée, présente ou non le caractère d'un revenu imposable, il faut rechercher si ledit revenu, se rattache à l'une des catégories visées ci-dessus et ensuite faire application des règles spécifiques à cette catégorie*²⁴⁵. »

L'interprétation donnée à la notion de revenu par l'administration fiscale marocaine est donc celle qui la définit négativement par rapport aux autres catégories de revenus et de profits et qui adopte la conception large du revenu. En effet, selon la doctrine fiscale²⁴⁶, « *mû par des considérations de rendement, mais aussi par un souci de justice, le législateur tend à passer de la conception restrictive du revenu, celle des économistes classiques, selon laquelle le revenu est le fruit périodique d'une source durable, à la conception extensive qui, sous certaines réserves, assimile le revenu à l'enrichissement d'un sujet économique au cours d'une période donnée* »

Mais l'inconvénient d'une conception large du revenu réside dans son impact négatif sur la précision de la matière imposable. En effet, à force d'étendre son emprise à des situations de plus en plus différentes et de plus en plus complexes, d'être l'objet d'une réglementation sans cesse modifiée pour tenir compte de l'imagination des contribuables déployée pour l'éviter, l'impôt sur les revenus est aussi devenu une imposition dont fort peu de redevables perçoivent encore la justification morale²⁴⁷.

Pour mieux saisir la matière imposable, le législateur a donc toujours gardé la notion de revenu équivoque, évolutive et fluctuante. Il a été obligé de s'adapter au fil du temps aux conditions très variées dans lesquelles se formait le revenu. Ainsi n'existe-t-il pas une

²⁴⁴ - En vertu des dispositions de l'article 22 du C.G.I., l'I.R s'applique aux catégories de revenus et profits suivants :

- * Les revenus professionnels ;
- * Les revenus provenant des exploitations agricoles ;
- * Les revenus salariaux et revenus assimilés ;
- * Les revenus et profits fonciers ;
- * Les revenus et profits de capitaux mobiliers.

²⁴⁵ - D.G.I., Projet de note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, Titre II : Impôt sur le revenu, p.2. (Du 11/05/2007). [En ligne], disponible sur : www.taxa.gov.ma/.

²⁴⁶ - MEHL (L.) & BELTREME (P.), op.cit., p.222.

²⁴⁷ - AFSCHRIFT (T.), *L'impôt des personnes physiques*, Deboeck & Larcier, Bruxelles, 2005, p.2.

définition du revenu, mais des définitions du revenu qui ont conduit à une extension progressive de la notion, que ce soit par le législateur ou même par le juge²⁴⁸. En effet, ce dernier est normalement censé fixer les critères de détermination de la notion de revenu, mais la variété des indices conduit nécessairement à une variété de décisions pour des cas semblables. Les divers indices retenus par la jurisprudence ne sont donc pas d'application automatique. Tout est question d'espèce²⁴⁹.

2.2- L'opacité de la notion de revenu professionnel

Si l'ambiguïté de la notion de revenu rend difficile la tâche de détermination de la base imposable, l'emprunt du vocabulaire par le droit fiscal à d'autres branches du droit complique d'avantage cette tâche. L'objectif d'un tel emprunt est évidemment corollaire de l'extension de la notion de revenu par laquelle le législateur tend à couvrir des situations socioéconomiques très diverses échappant au champ du droit fiscal.

Aux ambiguïtés qui entachent la notion de revenu, s'ajoutent celles du terme « profession²⁵⁰ ». En effet, il y'a des distinctions à faire entre les termes « activité » et « acte », notamment lorsqu'il s'agit du droit commercial où ces notions n'ont pas toujours le même sens.

Ainsi, la notion d'activité commerciale n'est pas synonyme de profession commerciale et n'exprime pas une qualité subjective de celui qui accomplit des actes ; elle désigne plutôt la forme dans laquelle ces actes se produisent.

Par ailleurs, si la profession est une occupation dont on tire des ressources et constitue au regard de la loi une qualité personnelle, l'activité est l'organisation suivant laquelle les actes du professionnel sont accomplis²⁵¹.

La profession est, ainsi, très souvent, une notion essentielle à la définition du domaine d'application d'un régime fiscal²⁵².

²⁴⁸ - MAXIMILIEN (M.), *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale*, L'Harmattan, 2007, p.107.

²⁴⁹ - Ibid, pp. 110-111.

²⁵⁰ - Se référant au Dictionnaire encyclopédique (Hachette, 1980), étymologiquement, le mot trouve ses origines dans la racine latine « professus », c'est un terme religieux qui signifie : celui qui déclare.

Le mot « profession » signifie : activité rémunératrice exercée habituellement par quelqu'un. (Exemples de Professions : commerçant, Profession libérale, etc.).

²⁵¹ - Pour d'amples éclaircissements sur ce sujet, se référer à : Mohammed LAFROUJI, *Le commerçant et le droit du commerce au Maroc*, éd. ANNAJAH ALJADIDA, Casablanca, 1997, p.16 et s.

²⁵² - BELTRAME (P.), *L'imposition des revenus*, éd. Berger-Levrault, 1970, p.20 et s. Cité par : VAPAILLE (L.), *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, 2000, p.11.

Le professeur J.SAVATIER définit la profession « *comme étant l'activité habituellement exercée par une personne pour se procurer les ressources nécessaires à son existence.* »²⁵³

De ce fait, les revenus professionnels résultent directement ou indirectement de l'exercice d'une profession, c'est-à-dire d'une activité continue et habituelle exercée dans un but de lucre.

Ne constituent dès lors pas des revenus professionnels les revenus résultant d'une activité qui n'aurait pas ce caractère²⁵⁴.

En vertu de l'article 30 du C.G.I., les revenus professionnels sont les bénéfices réalisés par les personnes physiques et provenant de l'exercice des professions commerciales, industrielles et artisanales ; ainsi que des profits acquis des professions des promoteurs, des lotisseurs de terrains, ou des marchands de biens. Il en est de même d'une profession libérale ou toute autre profession que celles visées dans le C.G.I.

Sont aussi des revenus professionnels, ceux ayant un caractère répétitif et ne se rattachant pas aux autres catégories de revenus soumis à l'I.R., à l'exclusion des bourses d'études.

Font également partie de cette catégorie de revenus, les produits bruts²⁵⁵ perçus par les personnes morales ne relevant pas de l'I.S. et n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège au Maroc, en contrepartie de travaux exécutés ou de services rendus pour le compte de personnes physiques ou morales domiciliées ou exerçant une activité au Maroc, lorsque ces travaux et services ne se rattachent pas à l'activité d'un établissement au Maroc de la personne physique ou morale non résidente.

Nous en déduisons donc que le C.G.I. définit les revenus professionnels d'une manière extensive. Cette définition est d'autant plus générale que le C.G.I. considère comme revenus professionnels les revenus qui sont définis strictement par leur caractère répétitif, ou négativement par rapport à des revenus déterminés.

Le soin de la qualification de tels revenus est donc laissé à la jurisprudence ; ce qui montre bien que l'I.R. est un champ fertile pour le contentieux.

En droit comparé belge, la notion de revenus professionnels n'étant pas aussi circonscrite avec précision. La jurisprudence est souvent empreinte d'une certaine hésitation

²⁵³ - SALVATIER (J.), *Contribution à une étude juridique de la profession*, Mélanges HAMEL, 1961, p.3 et s. Cité par : VAPAILLE (L.), op. cit., pp.12-13.

²⁵⁴ -Thierry AFSCHRIFT, op. cit., p.353.

²⁵⁵ - Les produits bruts énumérés à l'article 15 du C.G.I.

face à la qualification de certains enrichissements. Tel semble le cas des revenus obtenus à la suite d'une incapacité de travail, sans que ces derniers compensent une perte de revenus professionnels²⁵⁶.

L'emprunt d'un vocabulaire appartenant à d'autres branches du droit, notamment civil et commercial, est significatif de la recherche de la norme fiscale en vue de décrire juridiquement certaines situations que la loi fiscale n'a pas définies. Cependant, l'utilisation de certains concepts donne lieu à une interprétation dont la finalité recherchée par la doctrine tend à déformer l'institution juridique ainsi employée à des fins différentes de celles originellement prévues²⁵⁷.

L'imprécision d'un tel vocabulaire et l'absence d'une définition précise du revenu professionnel est fâcheuse en matière de détermination de la matière imposable à l'impôt sur le revenu. Dès lors, le contribuable marocain se trouve lésé par l'arbitraire de l'administration fiscale qui ne pourrait que favoriser ses intérêts aux dépens des droits du contribuable.

Consciente d'un tel débordement notionnel, la doctrine administrative a dressé des listes non limitatives énumérant un certain nombre d'activités rattachées aux différentes professions assujetties à l'impôt sur le revenu professionnel.

En effet, à l'instar de l'article 6 du code commerce, la doctrine administrative ne donne pas de définition précise à la notion de profession commerciale, mais procède par énumération d'un certain nombre d'activités qu'elle estime faisant partie de cette profession.

Il en est de même pour les autres professions, mais en donnant des précisions sur leur significations relatives. Ainsi, « *Sont réputées exercer une profession industrielle, les entreprises qui fabriquent les produits, les transforment, en modifiant l'état ou procèdent à des manipulations telles qu'assemblage, coupage, montage, morcellement, conditionnement, présentation commerciale* »²⁵⁸.

Quant à la profession artisanale, « *Est considéré comme artisan, le travailleur indépendant qui exerce une industrie "manuelle" et réalise principalement la valeur de son travail. L'usage de plus en plus fréquent de machines outils par les artisans n'altère pas le caractère artisanal de leur activité à moins que l'importance des moyens mis en œuvre ne permette d'assimiler celle-ci à une activité industrielle* »²⁵⁹.

²⁵⁶ - Ibid., p.354.

²⁵⁷ - VAPAILLE (L.), op.cit, p.285.

²⁵⁸ - Projet de note circulaire 717 relative au code général des impôts, p.36.

²⁵⁹ - Ibid.

Pour les professions libérales, « *Les titulaires de ces professions exercent des activités à caractère intellectuel marqué (activités scientifiques, littéraires, artistiques, juridiques, ...). Ils ne sont ni commerçants ni des industriels ; en effet ils relèvent du droit civil et les recettes qu'ils perçoivent constituent habituellement et dans une très large mesure, la rémunération de leur travail personnel. Leur clientèle est normalement constituée intuitu personae et, par suite, ne peut en principe, faire l'objet d'une cession. Toutefois, les tribunaux s'accordent à reconnaître la validité des conventions par lesquelles une personne exerçant une profession libérale et qui cesse son activité, s'engage, moyennant indemnité, à ne pas exercer sa profession pendant un certain temps, dans un certain rayon, et à recommander son successeur à ses clients. Les intéressés doivent se conformer, dans l'exercice de leur profession, à certaines règles fixées par les ordres dont ils dépendent*²⁶⁰ ».

Il est évident que toutes ces définitions ne peuvent en aucun cas couvrir toutes les situations socioéconomiques qui pourraient se présenter. Pour dépasser cette vision fragmentaire qui accentue la complexité et la difficulté de la détermination de la matière imposable, on peut emprunter la taxinomie de M.COZIAN, plus générale, mais qui pourrait servir de cadre à toute recherche de définition fiscale du commerçant. En effet, Cet auteur, analysant les dispositions du code général des impôts français, montre que ce dernier distingue deux catégories d'activités commerciales.

Les premières sont des activités commerciales par nature. Elles comprennent les professions commerciales, industrielles ou artisanales. Le principe ainsi dégagé est celui de la convergence entre le code général des impôts et le code de commerce français, puis l'exception de divergence lorsqu'il s'agit des activités artisanales : en droit privé, l'artisan exerce une profession de nature civile et n'est donc pas soumis aux contraintes du droit commercial.

Les secondes sont des activités commerciales par assimilation. Leur principale caractéristique est qu'elles concernent des commerçants par punition ; souvent, en effet, lorsque le législateur prévoit des mesures de faveur au profit des commerçants, il les réserve aux vrais commerçants susmentionnés. Il s'agit notamment des activités qui posent le plus de problèmes dans la pratique telles les activités des marchands de biens et les activités de location.

A ces deux catégories, l'auteur ajoute une troisième catégorie regroupant les activités commerciales par attraction. Celle-ci concerne les contribuables qui exercent plusieurs

²⁶⁰ - Ibid., p.38.

activités de natures différentes. Un même contribuable sera par là soumis à autant de statuts fiscaux qu'il exerce d'activités professionnelles²⁶¹.

Quelque soit l'effort fourni par l'administration fiscale en vu d'atténuer l'ambiguïté et l'imprécision des textes fiscaux, son interprétation du texte fiscal tendra toujours à se conformer aux intérêts du trésor et lésera, par conséquences, les droits du contribuable.

Les grands problèmes de telles imprécisions se manifestent sous forme de litiges entre le contribuable et l'administration fiscale lors de la mise en œuvre de ces textes. L'intervention du juge fiscale s'avère ainsi primordiale. Mais cela ne veut pas dire qu'une fois le litige est tranché en dernier ressort, la matière imposable est cernée de manière rigoureuse. En effet, la qualification des faits restent une autre source d'incertitude de la matière imposable.

Paragraphe 2 : répercussions d'une qualification incertaine sur la matière imposable

L'incertitude de la matière imposable prend davantage de l'ampleur lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre les dispositions régissant l'impôt sur le revenu. La confrontation de la loi à des situations factuelles est une tâche très ardue et pour l'administration fiscale et pour le juge fiscal. La qualification retenue par l'administration fiscale **(A)** est généralement source de litiges²⁶² qui l'opposent à un contribuable qui s'estime lésé. Cette situation appelle logiquement l'intervention du juge qui tranche le litige en requalifiant la matière imposable et minimisant ainsi la marge d'incertitude, objet du litige **(B)**.

A- La qualification retenue par l'administration fiscale

Cerner la matière imposable par l'agent fiscal n'est pas chose aisée. En effet, ce dernier doit être en mesure de procéder à la qualification juridique d'une situation factuelle qui est un mécanisme très complexe. Les enjeux de la qualification sont très importants, puisque c'est de celle-ci que découle le régime juridique applicable. Réussir une telle tâche par l'administration fiscale pour asseoir l'impôt, revient à cerner rigoureusement les éléments constitutifs de la matière imposable.

Ainsi, l'interférence entre le droit fiscal et le droit civil d'une part, et l'imprécision de la notion de revenu professionnel d'autre part, posent à l'administration fiscale le problème de

²⁶¹ - COZIAN (M.), *Précis de fiscalité des entreprises*, 8^{ème} édition, Litec, Paris, 1984, p.31 et s.

²⁶² - En 2008, parmi les 11000 plaintes contre l'Etat, on a recensé près de 1436 contentieux fiscaux qui ont concerné généralement des litiges à propos de l'assiette fiscale et des montants disputés par les contribuables. En termes de pourcentage, 13% des affaires ont trait à un problème d'imposition.

qualification d'une opération pour démontrer si elle doit faire partie ou non du cadre d'une activité professionnelle.

Selon l'administration fiscale, une activité est réputée professionnelle dès lors que les critères de qualification des activités commerciales sont remplis, à savoir :

- L'exercice à titre effectif et habituel de la profession ;
- L'exercice de la profession par le contribuable pour son propre compte ;
- L'exercice de la profession dans un but lucratif²⁶³.

Il faut donc que les revenus, pour être qualifiés de professionnels, proviennent directement ou indirectement de l'exercice d'une profession.

Pour que les revenus soient imposables au titre de revenus professionnels, ils doivent donc trouver leur cause dans l'activité professionnelle.

A titre illustratif, si Monsieur X possède la majorité des actions d'une société, et qu'il est en plus l'administrateur-délégué, seuls les revenus qu'il perçoit en cette dernière qualité sont imposables comme revenus professionnels. Si l'assemblée générale (où pourtant il détient la majorité) décide d'attribuer des dividendes, ceux-ci constitueront des revenus mobiliers, et non des revenus professionnels, parce qu'il s'agit des revenus des actions qu'il possède dans l'entreprise et non des revenus de son travail. Même s'elle distribue des dividendes très élevés, le fisc est tenu de respecter la qualification donnée à ces dividendes, et ne peut prétendre qu'il s'agissait de revenus professionnels : pour autant que l'on respecte les conséquences juridiques des actes accomplis, l'administration fiscale ne peut, sous prétexte de faire prévaloir la « réalité économique », les traiter comme simulés, même s'ils sont économiquement « anormaux »²⁶⁴.

Par ailleurs, le code général des impôts dispose que les revenus ayant un caractère répétitif et ne se rattachant pas aux revenus agricoles, aux revenus salariaux et assimilés, aux revenus et profits fonciers et aux revenus et profits de capitaux mobiliers, à l'exclusion des bourses d'études, sont considérés comme revenus professionnels²⁶⁵. En revanche, il ne donne pas de précision sur ce « caractère répétitif » pour démontrer qu'une opération rentre dans le cadre d'une activité professionnelle ou elle est simplement une simple opération isolée.

²⁶³ - Réponse de l'administration fiscale à une question posée par un contribuable. Réponse n° 66 du 24 février 2009. <http://www.tax.gov.ma>

²⁶⁴ - AFSCRIFT (T.), *Les cours de Thierry Afschrift*, [En ligne], disponible sur : <http://www.cours.afschrift.be/pdf/afschrift-cours-droit-fiscal-partie-2-final>, consulté le : 20/05/2011.

²⁶⁵ - Art.30 du C.G.I.

La doctrine administrative apporte des éclaircissements à ce sujet en considérant que les opérations sur les immeubles ont un caractère répétitif dès lors qu'elles se répètent dans un délai de 4 ans, à moins que le contribuable n'apporte la preuve de l'absence de toute intention spéculative.

Mais, qu'en est-il de l'imposition des revenus professionnels, si l'activité professionnelle a été exercée d'une manière illégale²⁶⁶ ? Les revenus illicites sont-ils imposés au même titre que les profits réguliers ?

La réponse donnée par la doctrine fiscale est affirmative. Les revenus illicites sont intégrés dans le champ d'application de l'impôt bien que le code général des impôts ne contienne aucune disposition explicite relative à l'imposition des revenus illicites.

L'autonomie du droit fiscal et la théorie du droit fiscal sont souvent mises en avant pour justifier une telle imposition... Le recours à l'amoralisme est tout aussi fréquent et inefficace à rendre compte de l'imposition des sommes illicites. En effet, ne pas imposer les recettes illicites reviendrait inéluctablement à favoriser les comportements délictueux ; c'est donc sans doute plus par moralisme que par amoralisme que le droit fiscal soumet à l'impôt les profits retirés de l'exercice d'une activité contraire au droit²⁶⁷.

L'enjeu de la qualification fiscale est donc étroitement lié à la reconnaissance d'une position spécifique dans le champ des activités économiques et sociales²⁶⁸. Mais, lorsqu'il veut délimiter avec précision et réalisme le domaine d'application d'un régime propre, en pleine évolution, le droit fiscal se trouve, rapidement, confronté à un problème ardu de qualification dont les transformations économiques et sociales contemporaines accroissent la difficulté²⁶⁹. La qualification des professions s'avère ainsi d'un abord difficile.

²⁶⁶ - Selon un expert économiste, les opérations de blanchiment d'argent représentent 70% des revenus illégaux au niveau mondial. Le F.M.I. estime que le montant de ces opérations s'élève à 1,8 trillions de dollars. Le commerce de la drogue est l'activité principale des revenus illicites.

Le blanchiment d'argent est un acte incriminé par lequel son auteur cherche à transformer le caractère illicite de ces fonds en fonds licite.

L'argent sale peut provenir de l'exercice de divers activités illicites à savoir : le commerce de la drogue, le commerce illégal des armes, les crimes de détournement de fonds, la corruption, l'extorsion, la contrefaçon, le vol, la fraude fiscale, etc. (Source : Quotidien arabe Asharq Al-awsat, n° 9404, (du 27 Aout 2004).

²⁶⁷ - GOUYET (R.), *L'illicite et le droit fiscal*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de BOURGOGNE, Faculté de droit et de science politique, Dijon, 1998, pp.69-70.

²⁶⁸ - BUREAU (M.), *L'entreprise à but non lucratif : un objet fiscal non identifié*, In : BOURREAU-DUBOIS (C.) & BRUNO (J.), *Economie sociale et droit*, Tome 2, [En ligne], L'Harmattan, Paris, 2006, p.26. Disponible sur : < <http://books.google.com> > (Consulté le 29 mai 2011 à 23h).

²⁶⁹ - ALCADÉ (F.), op. cit., p.10.

Il en est ainsi de la qualification des industries de transformation, qui consistent à acheter en vue de la revente, mais après transformation, en professions commerciales alors qu'elles relèvent, de toute évidence, des professions industrielles.

Pour qualifier une profession d'artisanal, l'artisan doit exercer une activité manuelle et réalise principalement la valeur de son travail. Mais il y'a lieu de signaler que la loi n'a pas défini la notion de travail manuel. Pour la doctrine fiscale, il s'agit des productions de biens artisanaux qui ne sont pas mécanisés, c'est-à-dire, dans lesquelles le travail manuel reste prépondérant²⁷⁰.

La difficulté de qualification d'une profession en droit fiscal est encore plus ardue lorsqu'il s'agit des professions libérales. En effet, la qualification de la profession libérale effectuée à travers l'analyse de son titulaire suppose l'influence réciproque du droit commercial et du droit fiscal et l'exercice d'une activité à caractère intellectuel marqué, telles que les activités scientifiques, littéraires, artistiques et juridiques. D'ailleurs l'absence d'une définition précise de ces professions ne permet pas d'en dresser une liste exhaustive.

En droit comparé français, la profession libérale, comme toute profession, se définit, en droit fiscal, successivement et cumulativement à travers son acte technique caractéristique, l'acte libéral, et à travers l'activité technique que l'accomplissement de tels actes compose, l'activité libérale²⁷¹.

En matière de délimitation du domaine des professions non commerciales, et plus spécialement, des professions libérales, le conseil d'Etat considère que « *toute activité à but lucratif dans laquelle l'intellect joue le principal rôle et qui consiste dans la pratique personnelle d'une science ou d'un art n'est pas une activité industrielle ou commerciale* »²⁷²

Le caractère intellectuel des prestations demeure, ainsi, à la base de la notion de profession libérale. Pour être qualifié en droit fiscal de libéral un acte doit avoir, pour objet une prestation intellectuelle²⁷³.

La difficulté d'appréhension de la matière imposable ne se limite pas seulement au niveau de l'administration fiscale. Mais, trancher un litige opposant le contribuable et l'administration fiscale peut s'avérer délicat, même au niveau des autres instances, juridictionnelles, para juridictionnelles, à savoir les commissions locales de taxation et la

²⁷⁰ -LAZRAK (R.), Op. Cit., p.169.

²⁷¹ - ALCADÉ (F.), Op. Cit., p.14.

²⁷² - Concl. LATOURNERIE sous C.E. du 27juin 1975, 86.291, sieur Peltier, R.J.F. n° 9, 1975, chron. p.271 et s. (Cité par : ALCADÉ (F.), Op.Cit., p.23).

²⁷³ - Ibid.

commission nationale de recours fiscal. Ces commissions ne connaissent que les points se rattachant à une question de fait et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires²⁷⁴.

A cette compétence limitée s'ajoute le mode de fonctionnement aléatoire de ces commissions qui traitent au cas par cas les espèces qui leurs sont soumises. En effet, elles fonctionnent selon un ensemble de critères qui interviennent dans leurs décisions. A titre illustratif, lorsqu'on est en présence d'un conflit qui oppose un opérateur du secteur de textile à l'Etat, la commission prend en considération les particularités de ce secteur dont notamment la question des déchets de production. Mais, en général, le représentant du contribuable ne manque pas d'évoquer la situation économique du secteur quel qu'il soit. Sont donc prises en considération, la récession que vivent certains secteurs, le ralentissement de la croissance, le nombre des employés²⁷⁵, etc. De ce fait, il s'avère que la question de déchets pose un problème de qualification et influe sur l'appréhension rigoureuse de la matière imposable. C'est d'ailleurs ce qui ressort d'une décision²⁷⁶ de la C.N.R.F. qui, en matière de contrôle de l'évaluation des stocks d'une société, a tranché un litige opposant l'administration fiscale et un contribuable qualifiant « *une marchandise constituée par des articles fabriquées à l'origine avec des défauts et vendables au poids en tant que déchets de fabrication.* » Mais la C.N.R.F. s'est alignée sur la position de l'inspecteur vérificateur en « *constatant que le stock mis en cause est constitué par des produits finis.* »

Les cas qui se présentent à l'administration fiscale ne s'apprêtent pas, de toute évidence, à une qualification facile et satisfaisant le contribuable. Le juge est le dernier recours pour solliciter une requalification des faits. La marge d'incertitude et d'imprécision devrait être,

²⁷⁴ - En vertu de l'article 225 du CGI, des commissions locales de taxation sont instituées par l'administration qui en fixe le siège et le ressort.

Ces commissions connaissent des réclamations sous forme de requêtes présentées par les contribuables qui possèdent leur siège social ou leur principal établissement à l'intérieur dudit ressort. Elles statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

En vertu des dispositions de l'article 226 du CGI, il est institué une commission permanente dite « commission nationale du recours fiscal » à laquelle sont adressés les recours contre les décisions des commissions locales de taxation et les litiges visés à l'article 225-II-C.

Cette commission qui siège à Rabat, est placée sous l'autorité directe du premier ministre. Elle statue sur les litiges qui leur sont et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

²⁷⁵ - ALAMI (A.), « *La C.N.R.F. plaide pour la formation et la publication* », L'économiste, édition n°443 du 15/2/1999, [En ligne], disponible sur : www.leconomiste.ma

²⁷⁶ - Affaire M- décision de la C.N.R.F. du 3 mai 1996. Cité par : LAGHMARI (A.), *Contrôle fiscal : modalités, méthodes et procédures, à la lumière des décisions de la commission nationale du recours fiscal*, Okad El jadida, 2004, pp.76-77.

normalement, plus réduite que lorsque le litige était encore dans la phase administrative. Quelle est donc la qualification retenue par le juge ?

B- La qualification retenue par le juge fiscal

Les techniques mises en œuvre par le juge pour qualifier des situations factuelles qui lui sont présentées lors d'un litige ne devraient pas, normalement, différer de celles appliquées par l'administration fiscale. Cependant, puisque le rôle du juge est de dire le droit, il est appelé, lors de l'interprétation des textes fiscaux et la qualification des situations factuelles à se conformer strictement à la lettre des textes, et ce, en application du principe de la légalité de l'impôt interdisant l'institution d'un impôt ou l'octroi d'une exonération, si aucun texte législatif ne les prévoit²⁷⁷.

Il revient ainsi au juge fiscal de donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée, et ce, afin de trancher le litige conformément aux règles de droit qui lui sont normalement applicables²⁷⁸.

La qualification conduit le juge, comme d'ailleurs l'administration fiscale, à nommer juridiquement un fait, à caractériser une situation concrète au regard des textes – en somme, à faire « entrer » dans les mots du droit certains événements afin de déterminer la règle qu'il convient d'appliquer. Par exemple, le fait d'avoir cédé à un ami un immeuble contre une somme d'argent dérisoire doit-il être juridiquement qualifié de vente ou de donation ? Selon la qualification juridique retenue, les règles applicables seront différentes²⁷⁹.

Devant la diversité des situations qui se présentent au juge fiscal, l'opération de qualification s'avère difficile. Le juge devait en principe faire prévaloir son pouvoir de requalification et forger sa propre vision des choses, tout en écartant les solutions retenues par les autres branches du droit, autrement dit, il doit appliquer le principe de l'indépendance des législations.

Dégagé par la jurisprudence, le principe d'indépendance des législations trouve fréquemment à s'appliquer en matière fiscale. Il suggère que l'établissement de l'impôt doit exclusivement s'opérer en fonction de la règle fiscale, et explique que l'administration fiscale n'attache à priori aucune conséquence au fait qu'une opération particulière ait été jugée

²⁷⁷ - KASRI (M.), « *Le rôle du juge administratif en matière d'efficience du contrôle de la procédure d'imposition et de la rectification de la base imposable* », 6^{ème} colloque régional à l'occasion du 50^{ème} anniversaire de l'institution de la cour suprême, *Le contentieux électoral et fiscal à la lumière de la jurisprudence de la cour suprême*, Rabat, 10-11 mai 2007, p.173. (En arabe).

²⁷⁸ - COLLET (M.), op. cit., p. 122.

²⁷⁹ - Ibid., p.110.

contraire à la loi civile, pénale, ou tout autre législation ne relevant pas de la matière fiscale²⁸⁰.

C'est cette tendance qui a été adoptée par l'administration fiscale en matière d'exonération des indemnités de départ volontaire. En effet, l'article 76 du code du travail²⁸¹ dispose dans son troisième paragraphe que *« les indemnités versée au salarié pour licenciement par conciliation ou décision judiciaire, sont exemptées de l'impôt général sur le revenu, des cotisation de la caisse nationale de sécurité sociale et des droit d'enregistrement. »*

Si cet article ne parle pas de limites dans l'exonération des indemnités relatives à un départ négocié et de ce fait, il accorde une exonération totale à la catégorie des salariés susmentionnés, la vision de l'administration fiscale est tout autre. En effet, La note circulaire n° 713 de la Direction générale des impôts, relative aux dispositions fiscales de la Loi de finances pour 2004, a suscité surprises et protestations de la part du patronat et des syndicats.

Ayant pour objet d'expliquer et de faciliter la compréhension et donc l'application des dispositions fiscales de la Loi de finances, cette circulaire semble au contraire avoir, de l'avis des partenaires sociaux, introduit une ambiguïté sur la question de l'exonération des indemnités de départ volontaire. En n'exonérant ces indemnités que dans la limite de la législation et de la réglementation en vigueur en matière de licenciement, *« la D.G.I. n'a pas respecté une disposition fondamentale du code du travail, à savoir l'article 76, sur lequel un consensus a été difficilement obtenu lors du dialogue social »*, explique un syndicaliste²⁸².

L'administration fiscale a retenu une exonération partielle des indemnités de départ volontaire. Le traitement fiscal qu'elle accorde à ces indemnités repose sur le fait que *« l'indemnité pour départ volontaire est considérée comme un supplément de salaire imposable »*.

Toutefois, compte tenu des circonstances particulières qui caractérisent ces opérations de restructuration donnant lieu à des départs volontaires, la doctrine administrative les assimilait à un licenciement par consentement des deux parties. A ce titre, elle exonérait l'indemnité de départ dans la limite de l'indemnité de licenciement qui est calculé conformément aux dispositions des décrets royaux n° 316-66 et 317-66 du 14 août 1967. En revanche, le surplus imposable, correspondant à l'excédent de l'indemnité de départ par

²⁸⁰ - Ibid., p.120.

²⁸¹ - Dahir n° 1-03-194 du 11 septembre 2003 portant promulgation de la loi n° 65-99 relative au code du travail.

²⁸² - AGUENIOU (S.), *« Indemnités de départ volontaire : faut-il réviser la Loi de finances ? »*, Quotidien la vie économique, n° du 20/02/2004. [En ligne], Disponible sur : www.lavieco.com

rapport à l'indemnité de licenciement, calculée conformément aux décrets susvisés, est taxé avec étalement sur quatre année ou sur la durée effective de services si celle-ci est inférieure à quatre ans.

Aussi, pour consacrer cette pratique qui est en faveur du contribuable, les dispositions de l'article 10 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2004 l'on insérée dans l'article 66-7° de la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu²⁸³.»

D'ailleurs, cette position de l'administration fiscale n'est autre que l'adoption pure et simple de décisions du juge concernant l'appréciation des faits de l'espèce.

En effet, avant 2004, des employés de l'établissement régional de l'équipement et de la construction de Fès²⁸⁴ ont intenté, un recours pour excès de pouvoir près le tribunal administratif. Contestant la taxation par le biais de la technique de la retenue à la source des indemnités perçues à la suite du départ volontaire de leur fonction, ils sollicitent ainsi l'annulation de la décision de leur administration

Le tribunal a donné gain de cause aux requérants en estimant que la décision de l'administration est entachée d'excès de pouvoir, puisqu'elle est contraire à l'article 66 de la loi 17-89 relative à l'I.G.R. qui dispose que « *dans la limite fixée par la législation et la réglementation en vigueur en matière de licenciement : L'indemnité de licenciement et toutes indemnités pour dommages et intérêts accordées par les tribunaux en cas de licenciement sont exemptées de l'impôt général sur le revenu.* »

Mais, en réalité, le litige n'a été pas totalement tranché, puisqu'en l'absence d'un texte explicitant la notion de départ volontaire, le juge du plein contentieux compétent devait résoudre le problème de qualification de cette notion. Enfin de compte, le juge a procédé par analogie et a assimilé la notion de départ volontaire à celle de licenciement négocié. De ce fait, l'indemnité du départ volontaire est régie par les dispositions de l'article 66 de la loi 17-89.

L'administration a semblé faire sienne cette qualification adoptée par le juge et c'est d'ailleurs cette jurisprudence qui a été partiellement consacrée par l'article 10 de la loi des finances 2004 et insérée dans le corpus de l'article 66 susmentionné.

²⁸³ - Note circulaire commentant les dispositions de la loi de finances pour l'année budgétaire 2004.[En ligne], Disponible sur : www.tax.gov.ma.

²⁸⁴ - SABTI (A.), « *L'exonération fiscale à la lumière de la législation et de la jurisprudence : le cas du départ volontaire des fonctionnaires de l'Etat* », 6^{ème} colloque régional à l'occasion du 50^{ème} anniversaire de l'institution de la cour suprême, *Le contentieux électoral et fiscal à la lumière de la jurisprudence de la cour suprême*, Rabat, 10-11 mai 2007, p.268. (En arabe).

Néanmoins, le problème de qualification du départ volontaire a suscité des débats tant doctrinaux que jurisprudentiels, notamment, en ce qui concerne la part de l'indemnité qui devrait bénéficier de l'exonération. D'aucuns estiment que ces indemnités sont totalement exonérées de l'IR, alors que d'autres, à l'instar de l'administration fiscale, estiment que ces indemnités ne bénéficient que partiellement de l'exonération. Cette dernière a argué du caractère exceptionnel de ces indemnités et de leur différence du licenciement, remettant, en question, de ce fait, la position des tribunaux administratifs.

Mais, le tribunal administratif de Fès a réaffirmé sa position antérieure, par un jugement du 22/12/2006, en considérant qu'il n'y'a pas de différence entre le départ volontaire et le licenciement et que le caractère exceptionnel du départ volontaire n'est pas une condition suffisante permettant de distinguer les deux notions. Mais, en l'absence d'un texte explicitant le montant de l'indemnité bénéficiant de l'exonération, le texte devrait être interprété en faveur du contribuable. De ce fait, la retenue à la source opérée sur les indemnités de départ volontaire, même partiellement, est un acte illégal. De ce fait, le requérant est en droit de demander la restitution du montant prélevé²⁸⁵.

Cette divergence entre l'administration fiscale et le juge fiscal, en matière de qualification de situation factuelle, peut être illustrée par une autre espèce : l'administration fiscale a qualifié de civile l'activité d'un établissement scolaire privé. Quant au juge, il l'a qualifiée de commerciale en se basant sur le fait que le législateur, par la loi 16-86 (du 9 novembre 1992), instituant des mesures d'encouragement aux investissements dans le secteur de l'enseignement privé avait l'intention d'associer le capital aux compétences scientifiques et générer ainsi des bénéfices. De ce fait, l'activité de l'établissement de l'enseignement privé est purement commerciale²⁸⁶.

Dans une autre affaire, l'administration fiscale a qualifié de commerciale l'activité d'une téléboutique et ce, en prenant comme critère la nature du contrat conclu entre ce dernier et une société privée. Le juge fiscale s'est basé, par contre, sur la nature de l'activité de la téléboutique pour affirmer que cette dernière fait partie des professions libérales en application de l'article 104 bis de la loi 17-89²⁸⁷.

²⁸⁵ - Ibid., p.273.

²⁸⁶ - C.S.C.A., Décision n° 689, dossier n° 889/15/1/96, du 2/07/1998, affaire directeur général des impôts c./Alfadel Hauria. Publié dans : REMALD, n° 62, 2005, p.380.

²⁸⁷ - C.S.C.A., Décision n° 69, dossier n° 206/4/2/2002, du 19/01/2005, affaire directeur général des impôts c./Rami Med. Publié dans : REMALD, n°62, 2005, p.387.

En droit comparé français, l'apport de la jurisprudence est riche en matière de qualification de situations factuelles.

Ainsi, la jurisprudence développée tout au long du ^{xx}^e siècle à l'initiative de l'administration a eu pour effet d'étendre le champ de l'impôt à des profits que la conception civiliste n'aurait pas permis d'appréhender²⁸⁸.

Jusqu'en 1941, la jurisprudence française ne qualifiait de revenu que le bénéfice obtenu dans l'exercice d'une profession. Cette définition était pleinement conforme à l'idée de périodicité qu'implique le terme même de revenu.

La notion dégagée par le conseil d'Etat, dans l'arrêt de principe du octobre 1941 a été dissociée à la fois de l'élément habituel ou professionnel et, au moins partiellement, de l'idée de périodicité.

En l'espèce, la haute assemblée assujettit dans la cédule des bénéfices non commerciaux (B.N.C.) un pisciculteur à raison de la commission perçue pour avoir mis en relations commerciales deux personnes, dont l'une avait ainsi obtenu de l'autre un marché de construction. Le commissaire du gouvernement Letourneur avait poussé l'analyse jusqu'à considéré qu' « *il y a revenu non seulement lorsqu'un profit est périodique en fait mais aussi lorsqu'un profit est susceptible d'être périodique, de se renouveler sans altérer la substance de source.* »²⁸⁹.

Si incontestablement c'est la matière imposable qui soulève les problèmes les plus importants, les questions de qualification posent tout le problème de l'autonomie du droit fiscal au regard des catégories et distinctions du droit privé.

Par ailleurs, la comparaison de certaines solutions jurisprudentielles permet de montrer qu'à partir de la qualification de situations de fait, la notion de revenu est subjective et relativement arbitraire. Ce qui ne peut manquer d'entraîner des conséquences assez paradoxales sur le plan de la justice fiscale²⁹⁰.

A titre illustratif, au regard de la distinction entre revenus et gains en capital, le conseil d'Etat a refusé de considérer comme un gain en capital l'indemnité d'éviction versée à un métayer à la suite de la résiliation anticipée d'un bail de métayage.

²⁸⁸ - GROSCLAUDE (J.) & MARCHESSOU (P.), *Droit fiscal général*, DALLOZ, 7^{ème} édition, 2009, pp.64-65.

²⁸⁹ - Ibid.

²⁹⁰ - *Cour de droit fiscal français*, [En ligne], Disponible sur : [http:// www.univ-toliara.mg/sitesU/.../droit/dt-fiscal-intro-td.pdf](http://www.univ-toliara.mg/sitesU/.../droit/dt-fiscal-intro-td.pdf)

Au contraire, le conseil d'Etat qualifie, sous certaines conditions, d'indemnité en capital, au moins une partie des sommes versées à un salarié, à la suite de son licenciement et qui est destiné à réparer le préjudice personnel résultant de la rupture du contrat de travail²⁹¹.

L'incomplétude des textes et le flou des notions sont sources d'incertitudes et d'imprécisions qui témoignent de manière évidente de la difficulté qu'éprouve et l'administration fiscale et le juge pour cerner la matière imposable de manière rigoureuse.

Si la détermination de la base imposable souffre de difficultés d'ordre juridique, l'étendu du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, corollaire d'une telle situation, est une autre source d'imprécision et d'incertitude.

²⁹¹ - C.E., 15 février 1982, requête n° 24096, R.F.J. 1982. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Sirey 1991, p.182 et s.

Section II: L'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et le flottement de la matière imposable

La conception de la norme fiscale, aussi meilleure que soit-elle, ne vaut que par l'administration fiscale qui la met en œuvre. Or, si l'incertitude et l'imprécision de la matière imposable est une conséquence des difficultés d'interprétation et de qualification de la norme fiscale, l'attitude subjectiviste des agents du fisc, corollaire de l'incapacité de l'administration fiscale, en est un autre facteur.

La capacité d'action limitée de l'administration fiscale (**paragraphe 1**) conjuguée à la prédominance du caractère subjectif des prérogatives dont jouit l'agent du fisc (**paragraphe 2**) est source d'opacité entravant la transparence et la rigueur du pouvoir décisionnel en matière fiscale. Ainsi, l'application de la réglementation fiscale, tributaire du pouvoir discrétionnaire dont use l'agent du fisc, ne pourrait être qu'approximative, voire arbitraire. Une telle situation ne peut qu'affecter négativement la matière imposable, et partant, l'égalité et la légalité de l'impôt.

Paragraphe 1 : La capacité d'action limitée de l'administration fiscale

Face à la faiblesse des moyens d'action de l'administration fiscale et aux contraintes budgétaires, les agents sont amenés à jouir d'une plus grande autonomie et à disposer d'une marge de manœuvre étendue pour exercer leur mission²⁹². **(A)**

Le droit de contrôle, contrepartie logique et objective du régime déclaratif sur lequel repose le système fiscal marocain, est le moyen dont dispose les agents pour amenuiser le décalage entre les déclarations telles qu'elles sont établies par les contribuables et telles qu'elles doivent être²⁹³. Ce droit se trouve limité, en sus des carences précitées, par sa propre organisation. **(B)**.

²⁹² - FRANKO (CH.), « *La conduite du changement par les T.I.C. (Technologies de l'information et de la communication) : l'exemple de l'administration des impôts* », Revue Française d'Administration Publique (R.F.A.P.), n° 110, 2004, p.335. [En ligne], Disponible sur : <http://www.cairn.info/>

²⁹³ - AMAN (M.), « *La vérification des entreprises : organisation actuelle et potentialités* », Colloque international sur « *la réforme des finances publiques au Maroc et en France, pour une bonne gouvernance des finances publiques* », Rabat, le 12-13 et 14 septembre 2008, p.1. [En ligne], Disponible sur : www.finances.gov.ma.

A- La faiblesse des moyens d'action de l'administration fiscale

Les potentialités dont dispose l'administration fiscale sont le résultat d'un long processus d'évolution. En effet, les réformes entamées en termes d'administration fiscale, ont pour objectif de passer d'une administration de pouvoir publique à une administration de service publique. Les principales innovations dans ce sens ont concerné :

- La modernisation de l'administration par la mise en place d'un processus intégré à travers la constitution du dossier unique du contribuable depuis 2001 ; la fusion des services de l'assiette et des affaires juridiques à partir de 2004 ; la mise en place de manière progressive d'une organisation par profil de contribuable à partir de 2005 ; la prise en charge du recouvrement de la TVA (Simpl-TVA) en 2004, de l'IS(Simpl-IS) en 2005 et de l'IR (Simpl-IR) ²⁹⁴ en 2010.etc.

- La déconcentration des attributions par l'élargissement progressif de la couverture des remboursements et restitutions, du contentieux et contrôle, accompagnée d'une délégation des crédits budgétaires ;

- L'amélioration de l'information des contribuables, la simplification des procédures pour s'acquitter de l'impôt dans les meilleures conditions²⁹⁵.

Ainsi, en matière de déclaration annuelle du revenu global, l'échéancier de déclaration des titulaires de revenus professionnels déterminés selon le régime du bénéfice forfaitaire, et/ou revenus autres que les revenus professionnels a été fixé avant le premier mars au lieu du premier avril²⁹⁶. L'objectif du législateur est de les séparer des autres contribuables titulaires de revenus professionnels déterminés selon le régime du résultat net réel ou selon le régime du résultat net simplifié pour alléger les conditions de paiement de l'impôt.

Malgré ces performances de l'administration fiscale, elle souffre toujours de faiblesses de moyens humains **(1)** et matériels **(2)**.

1- Faiblesses des moyens humains

Face à une population fiscale²⁹⁷ sans cesse croissante, les moyens humains affectés au contrôle fiscal restent en deçà des exigences. Ainsi, en 2008, le nombre de vérificateurs²⁹⁸

²⁹⁴ - Les services Simpl ou Service des impôts en ligne ont été développés par la Direction Générale des Impôts pour permettre aux usagers de s'acquitter de leurs obligations fiscales par voie électronique.

²⁹⁵ - DASSER (S.), op.cit., p.4.

²⁹⁶ - Art. 82 du C.G.I. (modifié et complété par la loi de finances pour l'année budgétaire 2010).

²⁹⁷ - voir infra, l'évolution du nombre de contribuables en matière d'impôt sur le revenu, p.211.

²⁹⁸ - En France, on compte environ 4500 inspecteurs vérificateurs, dont 114 inspecteurs vérificateurs dans la seule région de Seine de Saint-Denis. =

relevant de la direction du contrôle fiscal ne dépasse pas les 228 avec un nombre moyen de dossier par vérificateur de 4,3 par an.

Selon les estimations de l'administration fiscale²⁹⁹, le nombre de dossier vérifié en 2008 est de 1251, dont 984 dossiers par les brigades de vérification et 267 dossiers par les subdivisions d'assiette. En 2009, cette opération a connu une amélioration de 1,8% en comparaison avec 2008. En effet, le nombre de dossiers vérifiés est de 1273, dont 992 dossiers par les brigades de vérification et 281 dossiers par les subdivisions d'assiette.

En l'absence de formation adéquate, les vérifications des comptabilités effectuées par les services d'assiette sont assurées par des inspecteurs dont le métier de base n'est pas la vérification³⁰⁰.

Cette situation est une contrainte objective astreignant l'agent vérificateur à ne pas traiter les déclarations des contribuables dans les meilleures conditions et ce, malgré le large pouvoir d'investigation et de communication dont dispose ce dernier. Cela provoque chez les contribuables, notamment ceux de bonne foi, des comportements, voire des réactions, hostiles à l'action du fisc en s'en prenant généralement à l'inefficacité des fonctionnaires trop soucieux d'effectuer un nombre précis d'heures, à la lourdeur et aux formalités excessives de l'administration³⁰¹.

La sous-administration quantitative, dans le domaine fiscal, semble un problème transitoire et remédiable. Cependant, la pérennisation de cette situation depuis l'indépendance, quoi qu'elle ait connu des améliorations perceptibles, est une réalité incontestable. En effet, NGAOSYVATHN explicite la cause cachée et déterminante de ce statu quo, en affirmant que la sous-administration fiscale, se traduisant par une insuffisance quantitative des agents du fisc dans les pays sous développés, « *réside dans l'intérêt des contribuables influents et détenteurs du pouvoir économique-politique. Ces derniers s'acharnent à bloquer tout projet gouvernemental d'augmenter le nombre des agents du fisc qualifiés. Ces catégories sociales ne tolèrent jamais qu'une administration fiscale plus dense et plus efficace soit instaurée, et qui pourrait porter préjudice à leurs activités lucratives* »³⁰²

= Ce sont des fonctionnaires de catégorie A recrutés au niveau licence ou plus. Regroupés, en groupe de vérifications composés de 7 à 9 vérificateurs chacune, ou au sein de pôles contrôles expertises.

²⁹⁹ - Rapport d'activité de l'administration fiscale pour l'année budgétaire 2009. p. 28. [En ligne], Disponible sur : www.tax.gov.ma.

³⁰⁰ - AMAN (M.), op.cit., p.7.

³⁰¹ - TREMEUR (M.), *La politique publique du contrôle fiscal*, Economica, Paris, 1993, p.165.

³⁰² - NGAOSYVATHAN (P.), op. cit., p. 149.

- Cette opinion de l'auteur ne peut qu'être partagée et transposée au cas du Maroc, pays en voie de développement, du moment que nous constatons que les actions relatives à la gestion des ressources humaines se

Le déséquilibre au niveau des moyens humains de l'administration fiscale prend une autre allure encore plus grave, lorsqu'il s'agit, notamment, des déséquilibres dans la répartition et la formation des agents. D'ailleurs le déséquilibre dans la répartition des agents est inévitable, puisqu'elle dépendrait du degré de concentration du tissu économique dans une région donnée.

Dans ce contexte, on ne s'attend pas à ce que l'agent fiscal met en œuvre tout son professionnalisme pour traiter des différentes situations, notamment, lorsqu'il se trouve débordé par un grand nombre de dossiers.

De ce fait, la crainte psychologique chez le contribuable rejoint la notion concrète de l'insécurité juridique née du rôle inégalement joué par les différents fonctionnaires et du manque de la transparence du fonctionnement de l'administration fiscale que révèle, comme nous l'avons déjà montré, La complexité de la technique fiscale et les changements incessants des textes fiscaux, législatifs administratifs³⁰³.

A titre illustratif, l'on peut s'interroger sur l'effectivité du principe de l'égalité entre les contribuables soumis au régime forfaitaire, sachant que leurs situations fiscales, prises

= caractérisent par une lourdeur inexplicée. Ainsi, malgré l'insuffisance numérique des agents du fisc, les opérations de recrutement ne reflètent pas nettement une vraie politique de mise en valeur des ressources humaines.

A titre d'illustration, l'administration fiscale a procédé au titre de l'année 2009 au recrutement de 402 candidats dont 355 techniciens de 3^{ème} grade, soit 88% ; quant aux cadres de hauts niveau recrutés, ils ne représentent que 0,1%, soit 47 cadres dont 22 d'entre eux ont été affectés aux entités chargées des affaires judiciaires et de l'informatique.

Pour les vérificateurs, le nombre de recruté a connu une évolution à la baisse : 89 vérificateurs ont été recruté au titre de l'année 2006, 27 vérificateurs en 2007. L'année 2008 n'a connu que 07 vérificateurs recrutés.

Par ailleurs, depuis 2003 et notamment l'année 2005 qui été marquée par l'opération de départ volontaire des fonctionnaires de la D.G.I., l'effectif des ressources humaines a connu une baisse notable. Ainsi, l'effectif de la D.G.I. comptait 4852 fonctionnaires 1/1/2005. Ce chiffre a connu une évolution à la baisse au 31/12/2005, soit 4353 fonctionnaires.

D'ailleurs, pour remédier à la situation, la D.G.I. s'est basée sur les conclusions de l'étude relative à la mise en œuvre de la gestion prévisionnelle des effectifs, des emplois et des compétences (G.P.E.E.C.).

Ainsi, pour l'évaluation des besoins en effectif à l'horizon 2012, la D.G.I. a procédé à la mise en place d'une stratégie de réajustement des écarts entre les besoins et les ressources qui se traduit par des plans de promotion, de redéploiements fonctionnel et géographique, de reconversion, de formation et de recrutement.

Cette étude a révélé que, malgré les opérations de redéploiement, de formation et d'externalisation projetée, les besoins en effectif, notamment des familles professionnelles assiette, recouvrement et contrôle fiscal, ne peuvent être satisfaits que par le recrutement.

Le tableau suivant illustre bien cette évolution à la baisse des fonctionnaires :

Année	1998-2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Effectif	4919	4856	4869	4821	4852	4167	4309	4198

³⁰³ - VAPAILLE (L.), op. cit. pp.433-434.

individuellement, sont inégalement traitées par les différents agents. Dans plusieurs cas, l'individualisation de la relation contribuable-agent fiscal peut déboucher sur une forme d'arbitraire lors de la détermination de la base imposable.

La preuve en est que, dans la pratique, là où les services fiscaux disposent d'un large pouvoir d'appréciation et suivant les circonstances de chaque affaire, ils procèdent au changement de coefficients de la patente sans pouvoir apporter une explication valable³⁰⁴.

Cerner la capacité contributive d'un contribuable qui tient une comptabilité est déjà une opération difficile ; et cerner la capacité contributive d'un contribuable ne tenant pas une comptabilité ou lors de l'examen de l'ensemble de sa situation fiscale est une tâche très délicate, voire impossible dans plusieurs cas.

En effet, chaque vérification de la situation fiscale personnelle dépend en partie de la relation administration-administré. Mais, cette relation n'est pas sans limite du fait que les acteurs « vérificateurs-vérifiés » appartiennent au corps social, dont chaque individu, en acceptant l'impôt, participe à la formation du contrat social existant, et leurs agissements n'échappent pas à la logique de développement et de contrôle qu'exerce ce corps social sur eux. La relation peut être « amicale » ou « tendue » au niveau des individus³⁰⁵.

Dans ce contexte, l'administration, par le biais de ses agents, jouit d'un très grand pouvoir d'appréciation et le contribuable a beaucoup de difficultés à contrarier ce dispositif.

Un tel pouvoir discrétionnaire a pour corollaire le risque d'arbitraire, car l'administration apparaît libre d'agir dans un sens ou dans un autre. C'est notamment le cas quand au silence du législateur succède aussi le silence ou l'imprécision du juge sur la question qui lui est posée³⁰⁶. *« Le pouvoir est arbitraire parce qu'il est extra-juridique. Ce n'est plus un régime de droit mais une zone de non droit. Tout au contraire, le pouvoir discrétionnaire est le résultat d'une reconnaissance plénière et volontaire. Il est l'affirmation positive d'une liberté d'action reconnue au bénéfice de l'administration »*³⁰⁷.

Ce pouvoir discrétionnaire se manifeste clairement, lorsqu'en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration vérifie les déclarations du revenu global, elle peut demander au contribuable des éclaircissements ; elle peut également lui demander des

³⁰⁴ - BENSOUA (N.), *Le processus de décision fiscale au Maroc*, éd. A.N.R.T., 2004, p.231.

³⁰⁵ - LAMBERT (T.), *Vérification fiscale personnelle* », Economica, Paris, 1984, p.15.

³⁰⁶ - Ibid., p.132.

³⁰⁷ - RICCI (J.C.), *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Presse Universitaire d'Aix-Marseille, 1977, n°27, p.389.

justifications lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qui font l'objet de sa déclaration.

Il s'agit pour l'administration d'identifier d'éventuels revenus non déclarés du contribuable provenant d'autres sources que celles connues du service. A défaut pour le contribuable de justifier de l'origine des sommes sur lesquelles il est interrogé, l'administration peut le taxer d'office sans être tenue d'établir à quelle catégorie particulière de bénéfice ou de revenus ressortissent ces sommes. Mais si la procédure de demande de justification, assortie de la taxation d'office, dispense l'administration fiscale de qualifier les sommes non justifiées qui sont taxées d'office en tant que revenus d'origine indéterminée, elle ne saurait servir, sans détournement de procédure, à redresser les revenus catégoriels déclarés du contribuable ou, à défaut de déclaration, connue de l'administration³⁰⁸.

Le conseil d'Etat a dû se prononcer sur la question de savoir si la procédure de demande de justifications pouvait être utilisée à l'égard d'un contribuable forfaitaire. Il a répondu qu'il n'y a pas lieu de faire de distinction entre les contribuables imposés selon le régime réel ou le régime forfaitaire. En effet, la qualité de forfaitaire n'implique pas que le contribuable n'ait pu disposer de revenus dissimulés d'une autre source. En revanche, la haute juridiction subordonne l'envoi à un contribuable forfaitaire d'une demande de justifications à une condition : l'administration doit être en mesure de faire état « *d'indices sérieux* » qui peuvent donner à penser que le contribuable a disposé de revenus d'autres sources que celles à raison desquelles il a été forfaitairement imposé³⁰⁹.

2- Insuffisance des moyens matériels

Le niveau des moyens matériels dont dispose l'administration fiscale compte parmi les facteurs qui pèsent sur le pouvoir de décisions fiscales et qui ne lui permettent qu'une autonomie relative. En effet, faute de moyens ou de moyens non adaptés à l'environnement socioéconomique, une administration fiscale ne serait pas en mesure de lutter efficacement contre la fraude fiscale et son rôle se discrédite très rapidement. C'est pourquoi elle doit assumer les nouveaux risques de fraude liés soit à la mondialisation des échanges (fraude internationale), soit au développement de technologies nouvelles (internet), soit à des problèmes économiques et sociaux (économie souterraine), soit encore à la complexification

³⁰⁸ - FABRE (F.), « *La demande de justification à un contribuable* », in : FOUQUET (O.) et al. , *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Editions SIREY, Paris 1988, p.475.

³⁰⁹ - Ibid., p.477.

des montages juridiques faisant intervenir diverses formes de structures nationales et internationales³¹⁰.

L'insuffisance des moyens matériels peut à terme remettre en question et bouleverser de facto les systèmes fiscaux existant. En effet, la mondialisation des échanges, les délocalisations-relocalisations des entreprises et des hommes, la monnaie électronique, l'espace restreint que forme désormais la planète du fait des nouveaux moyens de communication, et l'instabilité croissante des circuits économiques et financiers qui en résultent, risquent de rendre la matière imposable de plus en plus difficilement appréhendable et contrôlable. Ce mouvement d'ensemble associé au développement fulgurant de l'informatique, des réseaux internet, et plus généralement d'un monde virtuel de communication planétaire doit conduire à repenser radicalement le pouvoir fiscal sous ses aspects politiques et administratifs³¹¹.

Depuis les recommandations des assises nationales sur la fiscalité au Maroc, des améliorations notables ont été enregistrées dans la gestion administrative. Ainsi, les actions menées en 2009 en termes de système d'information, ont essentiellement concerné le système intégré de taxation (S.I.T.), les services des impôts en ligne (Simpl), ainsi que la disponibilité du système d'information et sa sécurité³¹².

Malgré ces performances, nous constatons que les moyens mis à la disposition de l'administration fiscale restent en deçà de ses exigences pour mener à bien ses tâches, notamment, en termes de contrôle et de recoupement. Sinon, comment expliquer que les grandes entreprises qui ne représentent que 2% de l'effectif total, contribuent pour 80% des recettes fiscales de l'impôt sur les sociétés ; alors que le nombre de sociétés déficitaires, essentiellement des petites et moyennes entreprises (P.M.E.) représente 66% du total, dont 27% sont des sociétés nouvelles qui ont engagé des investissements nécessaires au démarrage de leurs activités ; cela explique la faiblesse de leurs résultats.

La même constatation peut être faite en ce qui concerne les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu. L'examen de la contribution des différentes catégories de contribuables aux recettes de l'I.R., permet de voir que les revenus salariaux participent, en 2009, à hauteur

³¹⁰ - BOUVIER (M.), «*Condition de la légitimité du pouvoir fiscal aujourd'hui*», Assises nationales sur la fiscalité au Maroc, rabat, 1999, p.111. [En ligne], Disponible sur : www.tax.gov.ma (Consultée le 14/05/2001)

³¹¹ - Ibid., pp.111-112.

³¹² - rapport d'activité de l'administration fiscale 2009, p.34.

de 70% aux recettes totales contre 11% pour les revenus professionnels, avec 400 061 contribuables³¹³.

Par ailleurs, comment peut-on concevoir que chaque année 40 000 unités de production informelles (U.P.I.) viennent s'ajouter au tissu économique et qu'entre 1999 et 2007, la part des unités de production informelles disposant de la patente est passée de 23,3% à 18,6% et la baisse la plus prononcée a été enregistrée pour le commerce où le taux des U.P.I. disposant de la patente est passée de 29% à 20,6%³¹⁴.

Ces données sont la preuve que la carence au niveau des moyens mis à la disposition de l'administration fiscale se répercute négativement sur l'efficacité du contrôle et partant, la matière imposable reste incertaine et non appréhensible.

Dans ce contexte, il paraît difficilement concevable, devant la modestie des moyens matériels de recoupement, des méthodes appropriées de contrôle et de l'ampleur des tâches de l'administration, que la mise en œuvre du contrôle, quoique la sélection de dossiers à vérifier ne soit pas arbitraire et uniforme, peut aboutir à des résultats satisfaisants³¹⁵.

Cette situation ne peut évidemment que profiter à certaines activités qui continuent à prospérer plus que jamais (agriculture, immobilier, tourisme, etc.) et à une partie non négligeable de revenus confortables qui échappent à l'impôt grâce aux techniques de plus en plus perfectionnées de la fraude et de l'évasion fiscale. Si tout contribuable est par essence soupçonné fraudeur potentiel, et peut faire l'objet de contrôle fiscal, certains contribuables informels prospèrent à l'abri de toute réglementation fiscale en vigueur³¹⁶.

A titre illustratif, on peut vérifier, notamment dans la fiscalité des professions libérales où certaines informations recoupées auprès des médecins et des dentistes, présentent souvent des lacunes entièrement importantes, qui ne sont pas de nature à permettre une connaissance approfondie de la matière imposable. D'autant plus, l'entreprise marocaine se trouve souvent identifiée sous plusieurs numéros : celui du registre de commerce, ceux de le C.N.S.S., de l'impôt des patentes, de l'I.R., de l'I.S. et de la T.V.A.³¹⁷.

³¹³ - BENSOUA (N.), *la fiscalité de la petite et moyenne entreprise*, Allocution du directeur général des impôts devant l'association des femmes chefs d'entreprises du Maroc (A.F.E.M.), le 13 avril 2010.

³¹⁴ - Enquête nationale sur le secteur informel en 2007, [En ligne], Disponible sur : www.hcp.ma

³¹⁵ - EL ALLALI (A.), *La difficile évaluation de la matière imposable*, Thèse pour le doctorat en droit privé, Université de perpignan Via Damitia, Faculté de droit et de sciences économiques, Novembre 2006, pp.53-54.

³¹⁶ - MEDAGHRI (M.A.), *Fiscalisation du secteur informel*, R.F.P.P., n° 28, 1989, pp.57-58. Cité par AKESBI (N.), *L'impôt, l'Etat et l'ajustement*, op.cit., p. 132.

³¹⁷ - EL ALLALI (A.), op.cit., p.54.

La direction générale des impôts, consciente du fait qu'accroître son efficacité constitue une condition fondamentale de la réussite de toute réforme entreprise, a procédé à la mise en place d'unités des grandes entreprises puis d'unités dédiées à la gestion des entreprises moyennes, la D.G.I. est passé d'une gestion par impôts à une gestion moderne par catégories de contribuable qui permet une administration des contribuables dans le cadre d'un dossier unique. L'échange d'informations, largement facilitée par la mise en œuvre de nouveaux instruments de gestion tels la généralisation de l'informatisation et la télé-déclaration, en temps réel et automatique à l'aide d'un identifiant fiscal unique commun à l'ensemble des administrations permettra de rationaliser le recouvrement de l'impôt ainsi que le contrôle fiscal tout en améliorant les services rendus au contribuable³¹⁸.

Renforçant une telle démarche, la loi de finances pour l'année budgétaire 2011 a prévu des mesures en faveur des contribuables, en activité et relevant de l'I.R., qui s'identifient pour la première fois à partir de janvier 2011. A cet effet, les adhérents à cette démarche ne seront imposés que sur les revenus acquis et les opérations effectuées à compter de leur date d'identification. En plus, ils auront droit aux bénéfices accordés par le C.G.I.³¹⁹.

B- Les limites de l'organisation du contrôle fiscal

La recherche de la matière imposable bute contre un autre problème concernant l'organisation du contrôle fiscal. En effet, la recherche de la matière imposable, qui doit normalement s'opérer dans la légalité, se trouve entravée par la prééminence de la contrainte du rendement (1) et conséquemment, par la qualité du contrôle fiscal (2).

1- La prééminence de la contrainte du rendement

Malgré la diversité des enjeux du contrôle fiscal, seule la contrainte de rendement est significative pour le vérificateur dont le travail est évalué principalement en fonction du nombre affaires rendues, et surtout en fonction du montant des redressements effectués. Ce second impératif est mesuré par la moyenne annuelle des redressements réalisés par chaque vérificateur. La recherche de la qualité du contrôle fiscal est l'objectif affiché par

³¹⁸ - BRUN (J. F.) et al., « *Economie politique de la réforme de la transition fiscale : le cas du Maroc* », Afrique contemporaine, 2007/3 n°223-224, p.213, [En ligne], Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-afrique-contemporaine-2007-3-page-309.htm>

³¹⁹ - Il faut noter que ces contribuables auront droit aussi à évaluer leurs stocks de manière à dégager des marges brutes supérieures ou égales à 20%, en cas de cession des marchandises et de soumettre à la TVA, en cas d'assujettissement, la marge brute réalisée sur la vente des stocks, sans droit à déduction, jusqu'à épuisement des stocks.

Cette mesure n'est pas permanente, puisqu'elle est valable du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2012.

administration centrale, mais, l'évaluation de la qualité du contrôle fiscal s'appuie largement sur les statistiques du rendement, même si les responsables de la Direction générale des impôts (D. G. I.) cherchent à occulter ce fait³²⁰.

Autrement dit, l'obligation du rendement réduit la mission de vérification à un rôle purement statistique qui parfois s'accomplit au détriment du souci d'un bon service fiscal.

En effet, malgré la diversité des enjeux du contrôle fiscal, la contrainte du rendement est significative pour le vérificateur, dont le travail est évalué principalement en fonction des dossiers réalisés et surtout en fonction des chiffres réalisés (redressements et recouvrements).

En outre, étant donné qu'une partie de sa rémunération est tributaire du chiffre affiché, la contrainte du rendement structure de manière contraignante son travail, ce qui le mène progressivement à ignorer les autres contraintes telles que la qualité du contrôle, le nombre de contentieux, la régularité des dossiers rendus³²¹.

A cet effet, sous la pression budgétaire, la finalité du contrôle est d'abord de l'ordre de rentabilité. Le travail du vérificateur se trouve ainsi structuré de manière contraignante par cette « loi » de rentabilité : c'est une appréciation mathématique qui surclasse les autres contraintes, comme la qualité du contrôle, le nombre de contentieux, la régularité des dossiers rendus ; ces contraintes font l'objet d'un suivi moins systématique³²².

Pour le fisc, un contrôle fiscal performant est synonyme d'une rentabilité statistiquement significative. Tous les autres paramètres sont relégués en seconde position.

A titre illustratif, la D.G.I. au Maroc a estimé que les performances du contrôle fiscal ont connu une nette amélioration au courant des années 2005, 2006 et 2007. Ainsi, elle a pu relever durant ces années une évolution positive, caractérisée par une nette amélioration des recettes générées par le contrôle fiscal qui ont connu un accroissement soutenu, passant de 1,8 milliard de dirhams en 2005 à 1,9 milliards de dirhams en 2006 et à 2,5 milliards de dirhams en 2007³²³.

Or, ces « performances » ne tiennent aucunement compte des autres contraintes que nous avons évoquées et donnent la prééminence à la rentabilité. En effet, ces estimations

³²⁰ - LEROY (M.), « *L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de la bureaucratie* », Revue Française de science politique, 44^e année, n°5, 1994, p.812. [En ligne], Disponible sur : http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/rfsp_0035-2950_1994_num_44_5_394865.

³²¹ - GHERISS (I.), *La performance du contrôle fiscale au Maroc, mémoire pour l'obtention du mastère spécialisé en management des services publics*, I.S.C.A.E., 2007, p.38. [En ligne], Disponible sur : www.abhato.net.ma/index.php/fre/content/download/11734/.../wkf19.pdf

³²² - Ibid., p. 814.

³²³ - RAISSOUNI (O.), *Le cadre juridique du contrôle fiscal: recherche de l'efficacité et droit du contribuable*, [En ligne], document interne de la D.G.I., Disponible sur : www.tax.gov.ma, consulté le 17/07/2011.

avancées par le fisc ont été réalisées même à défaut d'une évaluation appropriée de l'efficacité du dispositif du contrôle fiscal, faute de données précises sur la mesure de son efficience eu égard à sa capacité à rendre le service attendu par la collectivité au juste coût, et avec un nombre de vérificateurs qui a connu une baisse durant la même période du fait de l'opération de départ volontaire à la retraite³²⁴.

Par ailleurs, la collecte de l'impôt, priorité pour l'agent du fisc, pourrait être à la rigueur qualifiée d'objective du moment qu'elle fait partie de la mission qui lui est confiée. Mais ce qui est déplorable, c'est le fait d'accorder des primes de masse³²⁵ semestrielles à tout le personnel du ministère des finances, notamment, aux agents du fisc afin de les inciter, selon l'argument avancé par le ministère, à faire rentrer l'argent à l'Etat et récompenser les plus performants en la matière. On peut alors imaginer le comportement de ces agents avec les contribuables et surtout que les montants de ces primes sont pris dans la masse des pénalités des impôts et des douanes, infligés par le ministère des Finances³²⁶.

C'est d'ailleurs là l'une des raisons expliquant la lourdeur de la réforme de l'administration fiscale qui bute contre la tendance qu'ont les fonctionnaires de l'administration fiscale à former un groupe fermé se renouvelant par cooptation³²⁷. Une telle situation ne peut que présager un contrôle arbitraire dont les conséquences se répercutent négativement sur l'appréhension de la capacité contributive réelle du contribuable.

2- La qualité du contrôle fiscal

Depuis la réforme de 1984, plusieurs aménagements ont été entrepris au sein de l'administration fiscale pour optimiser et rendre plus efficient le contrôle fiscal. Ainsi, avant 1991, la D.G.I. avait adopté une organisation par type d'impôt dans laquelle coexistent trois structures cloisonnées sans grande synergie entre elle :

- une structures chargée des impôts directs et taxes assimilées ;
- une structure chargée de la TVA ;
- une structure chargée des droits d'enregistrement et de timbre.

³²⁴ - Ibid.

³²⁵ - L'appellation vient du fait que les montants de ces primes sont pris dans la masse des pénalités des impôts et des douanes, infligés par le ministère des Finances. Un compte spécial a été créé. Cela explique pourquoi ces dépenses ne sont pas inscrites dans la masse salariale du budget que votent les parlementaires. Cette appellation tient également au caractère massif de cette prime. Celle-ci est accordée à tout le personnel du ministère des Finances, mais à titre exclusif.

³²⁶ - Enquête l'économiste-sunergia, *Les salaires des cadres 2007*, janvier 2007, p.6. [En ligne], Disponible sur : <http://www.leconomiste.com> . Consulté le 17/07/2011.

³²⁷ - Ibid.

Les missions de contrôle et de vérification étaient assurés à l'intérieur de chaque structure avec des procédés, des règles et des procédures propre à chaque type d'impôt, et donc à chaque structure.

Les limites d'une telle organisation ont conduit la D.G.I. à adopter en 1991 une organisation sur une base fonctionnelle, avec la création de trois structures :

- une structure chargée de l'assiette et du contrôle ;
- une structure chargée du contentieux ;
- une structure chargée de la législation et des études.

Cette nouvelle organisation s'est avérée de nouveau insuffisante, puisqu'elle visait en premier lieu de dépasser les problèmes de synergie au sein de l'administration. Mais, la situation du contribuable qui devrait être au centre de toute réforme n'était prise en considération que partiellement. Ce qui a mené l'administration fiscale à adopter, en 2005, une nouvelle organisation qui s'articule de la manière suivante :

- Assiette et contentieux sont pris en charge au niveau de la même structure ;
- La gestion par type de contribuables : une classification des contribuables regroupant trois catégories a été adoptée :
 - Les grandes entreprises personnes morales ;
 - Les petites et moyennes entreprises personnes morales (P.M.E.) ;
 - Les entreprises individuelles et les particuliers³²⁸.

Quant aux structures centrales de contrôle de la D.G.I., leur organisation basée sur le principe de la gestion par portefeuille a été concrétisée par la création de la direction du contrôle fiscal qui intègre toute les tâches fonctionnelles liées aux différentes étapes de la vérification.

Elle se subdivise en trois divisions, dont les missions et attributions sont résumées ainsi :

- une division de la programmation, des recoupements et des monographies ayant pour mission de procéder à la collecte et au recoupement d'informations, la réalisation d'enquêtes fiscales utiles à la programmation, l'établissement et le suivi de l'exécution des programmes de contrôle; elle est chargée également de la conception d'études monographiques et de fiches d'information générale d'aide et d'assistance au contrôle ;
- une division du suivi des vérifications régionales et des recours, chargée de l'examen régulier des documents du contrôle, de l'étude approfondie de dossiers présentant un intérêt particulier, ou ayant fait l'objet de requêtes ainsi que de l'élaboration de notes et de fiches

³²⁸ - AMAN (M.), op. cit., pp. 3-4.

d'harmonisation des méthodes d'approche ou procédures. Elle veille également au suivi des recours devant les commissions locales de taxation, à la formulation des pourvois de l'administration fiscale devant la commission nationale du recours fiscal et l'étude des décisions de cette dernière ;

- une division des vérifications Nationales ayant pour missions le contrôle des comptabilités des entreprises présentant un enjeu financier important, notamment les sociétés de groupes, les organismes financiers privés et publics et les établissements stables d'entreprises étrangères. Cette entité intervient sur tout le territoire national³²⁹.

Malgré ces aménagements notables entrepris au sein de l'administration fiscale, l'absence de critères fiables en matière de contrôle fiscal, à savoir l'insuffisance des informations, des recoupements et de documentations, complexifie la tâche du vérificateur. Une telle difficulté se répercute sur la sélection des dossiers à vérifier.

Certes, le choix de dossiers n'est pas hasardeux, puisqu'il se base sur un planning préétabli par les chefs des services d'assiette sous le contrôle des directeurs régionaux. Néanmoins, les critères de sélection des dossiers à vérifier sont loin d'être efficaces et rationnels. On peut relever à cet égard, l'absence d'instruments d'accompagnement et de statistiques fiables permettant à l'administration fiscale de persuader les contribuables par sa rigueur et de sa sévérité quant au choix des contribuables vérifiés³³⁰.

Par ailleurs, la qualité du contrôle fiscal est d'autant plus précaire que les moyens d'information dont dispose l'administration sont rares. A cet effet, Le contrôle pourrait s'apparenter à l'arbitraire lors de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale personnelle. C'est en effet, un contrôle plus large qui procure à l'agent vérificateur un pouvoir exorbitant et aux contours flous.

Paragraphe 2 : La prédominance de la subjectivité dans le pouvoir de l'administration fiscale

Selon la formule classique attribuée à GASTON JEZE, l'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques. La concrétisation d'une telle autorité est la mise

³²⁹ - HASSOUNE (A.), *L'évasion fiscale en Afrique : cas du Maroc, sortes d'évasion et comment la maîtriser ?* Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, Centre africain de formation et de recherche administrative pour le développement, Tanger, le 29 novembre et 1^{er} décembre 2010. [En ligne], Disponible sur : <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/cafrad/unpan043317.pdf>

³³⁰ - ELBOUKRI (A.), *«Limites du contrôle face à la fraude fiscale»*, In, SAFI (Y.) et al. *La fraude fiscale*, Ed. Arabian Alhilal, Rabat, 1996, p.120.

en œuvre, par l'administration fiscale de prérogatives qui lui sont dévolues en vertu des dispositions législatives pour assurer la rentrée des deniers publics, mais aussi pour affirmer le principe d'égalité des contribuables devant l'impôt.

Mais, dans quelles mesures, l'étendue d'un tel pouvoir pourrait-elle impacter négativement l'appréhension de la matière imposable et partant, la capacité contributive du contribuable ?

Pour traiter de cette question, nous essayerons de démontrer que l'incertitude de la matière imposable est corollaire de l'opacité de l'étendue du pouvoir dévolu au fisc **(A)**, et de l'impact négatif du pouvoir répressif de l'administration fiscale **(B)**.

A- L'opacité de l'étendue du pouvoir du fisc

L'une des manifestations de l'étendue du pouvoir du fisc se révèle par le contrôle fiscal, pouvoir dévolu à l'administration, en vertu de la loi, pour procéder au contrôle des déclarations des contribuables.

Ainsi, l'administration fiscale jouit d'un droit de contrôle général qui lui permet de vérifier les déclarations des contribuables, ainsi que tous les actes et documents qui ont permis d'établir ces déclarations.

Elle a, également, un droit de contrôle spécifique à certaines situations, telles le contrôle de la consistance des biens en matière des revenus agricoles, l'examen de l'ensemble de la situation du contribuable ou encore, en matière de droits d'enregistrement, du droit de contrôle des prix et déclarations estimatives ou l'exercice du droit de préemption³³¹.

Le droit de contrôle est manifestement le caractère exorbitant de l'autorité fiscale. Mais, la limite d'un tel pouvoir, c'est-à-dire la délimitation du champ d'intervention de l'agent fiscal lors de la prise d'une décision fiscale, est indéniablement ambiguë pour le contribuable, voire pour l'agent qui prend la décision.

Normalement, les actes d'imposition doivent être pris en conformité avec la législation fiscale. Or, la mise en œuvre d'un arsenal juridique fiscal très puissant, au nom de l'intérêt général qui se manifeste par l'intérêt du trésor, pourrait dépasser largement même le pouvoir administratif.

Les armes puissantes dont dispose l'administration fiscale, telles le droit de communication, le droit de constatation, la taxation d'office, le droit de sanction, etc. sont des droits acquis au profit de l'administration chargée de l'exercice du pouvoir fiscal vis-à-vis du

³³¹ - LAZRAK (R.), *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*, Ed. La Porte, 2007, p.17.

contribuable. Mais, ces prérogatives reflètent un pouvoir fiscal spécifiquement taillé à la hauteur des tâches qui sont confiées à l'administration fiscale. Autrement dit, les « nobles » objectifs financiers et économiques justifient la jouissance des entités administratives d'un pouvoir fiscal large et étendu³³².

L'étendue du pouvoir fiscal pourrait tergiverser entre l'incertitude et l'arbitraire selon le type de contribuable et le régime d'imposition auquel il est soumis.

Ainsi, les cas d'arbitraire se manifestent, notamment, lors de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale du contribuable.

Les modalités d'exercice de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale peuvent ainsi s'opérer soit dans le cadre d'un simple examen sur pièce³³³ du dossier fiscal du contribuable, soit de manière concomitante avec le contrôle sur place³³⁴ du revenu global déclaré par l'intéressé ou sur lequel il a été taxé d'office.

Dans le premier cas, le contrôle est exercé à partir des informations dont dispose l'administration en recourant aux recoupements effectués auprès des tiers et en exploitant les données puisées dans les différentes déclarations fiscales souscrites par le contribuable.

Dans ce cas de figure, l'appréhension de la capacité contributive du contribuable ne pourrait être que fictive et loin de la réalité. Le revenu évalué à l'issue de cette opération est malgré tout déterminant dans la décision fiscale, puisque si ce revenu s'avère supérieur au revenu global annuel déclaré ou sur lequel il a été imposé d'office, l'administration doit engager, selon le cas, la procédure normale ou accélérée de rectification prévu à l'article 220 ou 221 du C.G.I.

Dans le second cas, la marge de manœuvre de l'administration fiscale est relativement amenuisée, puisque les résultats de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale et, le cas échéant, le résultat du contrôle sur place du revenu global sont notifiés au contribuable dans le cadre d'une même et unique procédure de rectification³³⁵.

³³² NARHACH (A.), *Essai sur la nature du pouvoir fiscal au Maroc : Approche de la dimension administrative des rapports autorité fiscale- contribuables*, thèse pour le doctorat en droit public, Université Mohamed V, F.S.J.E.S. Rabat, Année universitaire 200-2001, pp. 183-184.

³³³ - Le contrôle sur pièce concerne généralement les contribuables dispensés de la déclaration annuelle du revenu global ou disposant de revenus autres que professionnels soumis au R.N.R. ou R.N.S. Dans ce cas, l'examen de l'ensemble de la situation fiscale d'un contribuable se déroule au niveau de l'administration fiscale.

³³⁴ - Ce type de contrôle concerne en premier lieu les contribuables titulaires de revenus professionnels imposés selon le régime du R.N.R. ou du R.N.S. Le contrôle est alors exercé par le biais de la vérification de la comptabilité du contribuable telle que prévue à l'article 212 du CGI et par le recours aux recoupements effectués auprès des tiers.

³³⁵ - SAFI (Y.), *Le contrôle fiscal*, Collection Fiscus, Imprimerie Net Maroc, Rabat, 2007, pp.20-21.

Il en est de même du contrôle de la consistance des biens en matière de revenus agricoles. En effet, en vertu des dispositions de l'article 215(I) du CGI, l'inspecteur des impôts peut visiter les exploitations agricoles en vue de contrôler la consistance des biens agricoles.

Les différentes modalités d'investigation mises en place par l'administration fiscale, pour cerner aussi exactement que possible la matière imposable, sont généralement entravées par le problème d'accès à l'information de qualité et en quantité au moment voulu. Ces informations revêtent assurément une valeur stratégique et un enjeu vital pour tout système évoluant dans un environnement soumis à de continues mutations et perturbations³³⁶.

Le droit de communication est l'un des moyens qui confère à l'administration fiscale de larges prérogatives d'investigation destinées à prévenir la fuite devant l'impôt. Il lui permet ainsi de prendre connaissance sur place des documents nécessaires à la détermination de l'assiette. Il concerne le contribuable objet du contrôle, mais, il peut, afin de confronter les informations dont elle dispose, s'exercer également à l'égard des tiers³³⁷ non concernés par la vérification mais qui se trouvent être en relation avec le contribuable vérifié³³⁸.

Pour écarter toute confusion, il faut signaler que le droit de communication doit être soigneusement distingué du droit de vérification. En effet, contrairement au droit de vérification, le droit de communication s'exerce sans formalité d'aucune sorte. Ainsi, ce droit peut être exercé autant de fois et aussi longtemps que l'administration le désire, il n'implique pas l'assistance d'un conseil et son champ d'application, comme nous l'avons indiqué ci-dessus, est extrêmement vaste³³⁹.

³³⁶ - BEN SOUDA (N.), Op.cit, p.234.

³³⁷ - En vertu des dispositions de l'article 214 du CGI, sont soumis à ce droit de communication :

- Les personnes physiques et morales passibles des impôts, droits et taxes, y compris celles exonérées totalement ou partiellement ;
- Les administrations publiques, les collectivités locales, les établissements publics (offices, régies, bureaux, etc.) et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat ;
- Les cadis chargés du « taoutiq التوثيق ».

Par ailleurs, l'administration fiscale peut demander communication des informations auprès des administrations fiscales des Etats ayant conclu avec le Maroc des conventions de non double imposition, en matière d'impôt sur le revenu.

³³⁸ - REMMAL (R.), «*Les moyens de lutte contre la fraude fiscale*», In, SAFI (Y.) et al. *La fraude fiscale*, Ed. Arabian Alhilal, Rabat, 1996, p.91.

³³⁹ - CASIMIR (J.P.), op. cit., p.271.

Par ailleurs, l'exercice de ce droit n'est pas exempt de difficultés qui l'empêchent d'atteindre ses objectifs. Ainsi, les limites de ce droit peuvent être soit d'ordre méthodologique (1) soit d'ordre administratif (2).

1- Les limites d'ordre méthodologique

Ces limites sont liées soit à l'objectif recherché (1.1), ou aux méthodes utilisées (1.2)

1.1- Les limites liées à l'objectif recherché

D'après les dispositions légales en la matière, le droit de communication ne s'exerce auprès des assujettis que dans le but de contrôler l'assiette des impôts dus par d'autres assujettis. Il s'agit de recouper auprès d'un ou plusieurs clients le chiffre d'affaires réalisé par le fournisseur de ces clients. Mais, des difficultés s'imposent :

- La première difficulté tient à la taille de l'entreprise. Lorsque cette dernière entretient des relations avec une population très nombreuse de clients, répartis sur l'ensemble du territoire, il est difficile de faire le tour de toute cette population pour collecter les informations demandées ;

- La deuxième difficulté réside dans le fait que le droit de communication s'exerce essentiellement à la demande de l'administration qui ne peut donc intervenir de façon inopinée, ce qui n'est pas de nature à garantir le résultat recherché en raison du risque de connivence entre le client et son fournisseur.

Lorsque l'administration demande à ce dernier communication de ses ventes à un client, il est fort probable que la communauté d'intérêt joue pour que le fournisseur ne communique à l'administration que les montants que son client veut bien lui faire connaître ;

- La troisième difficulté a trait à la pratique de la vente sans facture que l'existence d'une grande population de forfaitaires à l'abri de tout contrôle approfondi ne permet pas de juguler.

- La quatrième difficulté est liée à l'obligation dans laquelle se trouve l'administration de ne pas demander communication de l'ensemble du dossier du client d'une personne qui relève d'une profession libérale dont l'exercice implique le secret professionnel des prestations de services à caractère juridique, fiscale ou comptable.

1.2- Des limites liées aux méthodes utilisées

Cette difficulté tient au fait que l'administration fiscale continue à privilégier les interventions sur place ou par correspondance, au lieu de développer des relations d'information systématiques et régulières avec, notamment, les administrations publiques.

2- Les limites d'ordre administratif

Ces limites sont liées soit aux documents consultés (2.1), soit aux personnes concernées (2.2) ou au problème de communication des documents au contribuable (2.3)

2.1- Les limites liées aux documents consultés

La loi limite le droit de communication « aux livres et documents dont la tenue est rendue obligatoire par les lois en vigueur ». Ainsi, l'administration fiscale n'a pas accès à des documents internes qui peuvent présenter un intérêt particulier, en cas de contrôle.

2.2- Les limites liées aux personnes concernées

Certaines personnes ou entités, utilisatrices de services et consommatrices de biens, se trouvent écartées du droit de communication, c'est le cas des ambassades, par exemple.

2.3- Les limites liées au problème de communication des documents au contribuable

En effet, rien n'interdit à l'administration de communiquer au contribuable vérifié les documents dont elle a eu connaissance auprès des tiers³⁴⁰.

En plus de ce droit de communication, l'administration dispose depuis la promulgation de la loi de finances pour l'année budgétaire 2007 et à l'occasion de la promulgation du code général des impôts d'un droit de constatation. Ainsi, en vertu des dispositions de l'article 210 du CGI, l'administration peut demander aux contribuables, personnes physiques ou morales, de se faire présenter les factures, ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels, se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation pour rechercher les manquements aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur.

³⁴⁰ - LAGHMARI (A.), op. cit., pp.14-15.

Le droit de constatation s'exerce dans tous les locaux des contribuables concernées utilisés à titre professionnel aux heures légales et durant les heures d'activité professionnelle.

Les constatations du procès-verbal peuvent être opposées au contribuable dans le cadre d'un contrôle fiscal.

En droit comparé français, le droit de constatation est appelé « droit d'enquête » et concerne uniquement les assujettis à la T.V.A.

Visé par les articles L80 F à L80 J du livre de procédures fiscales, il s'agit d'une procédure visant à rechercher les manquements aux règles de facturation, en ce qui concerne notamment la taxe sur la valeur ajoutée intracommunautaire. L'administration intervient de façon inopinée, porte ses constatations dans un procès-verbal. Ultérieurement, l'administration exploitera ce document dans le cadre d'une vérification fiscale qui ouvre droit à des garanties spécifiques. Le contribuable qui refuse que l'administration exerce ce droit s'expose à des amendes³⁴¹.

Si le pouvoir dont dispose l'administration fiscale est très étendu, il ne peut se concevoir, cependant, que dans le respect des droits et obligations de l'administration et du contribuable. Faute de quoi, le consentement à l'impôt serait remis en question.

Ainsi, il faudrait que l'administration fasse preuve de moins d'arbitraire et, pour cela, accepte de voir remplacer son pouvoir discrétionnaire par une compétence liée.

Bien sûr, l'atténuation de l'arbitraire impliquerait d'abord un contrôle annuel de tous les contribuables. Ce n'est, à l'évidence, matériellement pas possible. Et de toute manière, le risque d'arbitraire subsisterait à la fois en raison du comportement des agents du fisc et des conséquences du contrôle pour les contribuables³⁴².

B- L'opacité du rapport administration-contribuable

L'opacité de l'étendue du pouvoir dévolu à l'administration fiscale n'est pas sans conséquences sur les rapports entre l'administration et le contribuable. La qualité de gestion publique influe ainsi directement sur la détermination de la base imposable. En effet, la disponibilité du contribuable et son consentement sont tributaires du comportement de l'agent fiscal qui, pour une meilleure appréhension de la matière imposable, il doit réussir à asseoir la culture du dialogue et de concertation lors du contrôle fiscal.

³⁴¹ - LAMBERT (T.), *Les pouvoirs de l'administration fiscale et les garanties du contribuable dans le contrôle fiscal français*, Sous la dir. LEROY (M.), *Fiscalité et évitement de l'impôt : une comparaison franco-russe*, Ed. L'Harmattan, 2003, p.114.

³⁴² - LAMBERT (T.), *Redressement fiscal*, Ed. Economica, 1988, p.XII, (préface de GAUCHER (P.)).

Un tel dialogue passe par le respect des garanties du contribuable contrôlé et de la procédure du contradictoire. Cet objectif est d'ailleurs, pour les entreprises, conforté par la charte du contribuable qui reprend et rappelle les obligations et garanties du contribuable.

Toutefois, la bonne application des garanties nécessite un changement de comportements des services de contrôle. Pour se faire, il est impératif pour l'administration fiscale de s'engager dans un processus de modernisation s'appuyant à la fois sur « l'application mesurée de la loi fiscale » et une amélioration de la qualité des contrôles.

Cette dernière devrait reposer sur les principes suivants :

- clarification des objectifs du contrôle, mise en place d'indicateurs de performance, action renforcée sur la grande fraude et allègement des contraintes pour les contribuables vérifiés³⁴³.

Il est donc certain que si les conditions de prélèvement ne sont pas favorables au contribuable marocain, il aura la conviction – c'est d'ailleurs la caractéristique de la psychologie de la plupart des contribuables- que l'impôt est une spoliation, une privation de ressources, et non un emploi de ces ressources nécessité par la vie en société. En outre, chez le petit ou le moyen contribuable exerçant une profession indépendante, le sentiment premier sera l'inquiétude et la crainte à l'égard de l'Administration et de ses agents³⁴⁴.

La responsabilité incombe ainsi à l'administration fiscale qui, plus que toute autre administration, est à la fois l'origine, le vecteur et la cible de comportements souvent irrationnels de la part des citoyens avec lesquels elle est en rapport. Disposant d'un monopole quasi-absolu sur l'assiette et la perception des impôts, la D.G.I. a pour mission essentielle d'alimenter le budget de l'Etat, au besoin en recourant à des méthodes coercitives ou inquisitoriales. A ces contraintes viennent s'ajouter la tradition du secret et l'obligation du formalisme, l'ensemble de ces facteurs contribuent à donner à la D.G.I. l'image d'une force menaçante dotée de pouvoirs exorbitants³⁴⁵.

³⁴³ - Conseil des impôts (France), Les relations entre le contribuable et l'administration fiscale, XXe rapport, 2002, p.23.

- le même rapport rapporte que, selon les enquêtes menées auprès des entreprises et confirmées par leurs organisations représentatives, les contrôles fiscaux ne sont pas bien ressentis, surtout par les petites et moyennes entreprises. Les critiques émises laissent apparaître une vraie demande de dialogue dans le cadre d'un débat réellement contradictoire pendant, et à l'issue du contrôle. Ce jugement doit toutefois être tempéré par l'analyse des statistiques du contentieux fiscal lié aux contrôles : en effet, plus d'un contrôle sur deux ne donne pas lieu à observations du contribuable et moins d'un sur dix débouche sur un contentieux juridictionnel.

³⁴⁴ - LOUIT (Ch.), « *Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités* », Revue Les cahiers de droit, vol.24, n°3, 1983, p.480. [En ligne], Disponible sur : <http://id.erudit.org/iderudit/042558ar> , consulté le 20/07/2011.

³⁴⁵ - GOBEAUT (D.), « *L'accès des contribuables à l'information fiscale : de l'action gouvernementale à la pratique administrative* », Article écrit par l'auteur en reprenant les grandes lignes de la première partie du

Mais, la soumission au devoir fiscal ne pouvant plus être obtenue exclusivement par le recours à la force, le pouvoir essaie de justifier la légitimité des prélèvements et de répartir l'impôt entre les citoyens selon des règles de justice universellement acceptées³⁴⁶.

Or la tâche de légitimation de l'impôt incombe naturellement aux représentants des citoyens du moment que c'est la loi qui est compétente pour fixer les règles concernant l'assiette de l'impôt. Relève ainsi du domaine de la loi la détermination de la matière imposable et le choix du régime d'imposition³⁴⁷.

Mais en l'absence d'un environnement politique démocratique, le rôle du pouvoir normatif du parlement en matière fiscale est inefficace devant un appareil administratif détenu par l'exécutif et dont la prédominance législative et réglementaire est indéniable. Ainsi, la représentativité fiscale n'est qu'une fiction puisqu'elle n'est plus l'apanage du parlement, mais c'est l'administration qui s'accapare du pouvoir normatif fiscal.

En effet, les parlementaires ne peuvent appréhender la fiscalité dans son ensemble et leur consentement ne peut se faire en toute plénitude. Par ailleurs, leur acquiescement est soit déterminé par des stratégies politiques extérieures (votes par groupes et non individuels et librement consentis), soit extorqué³⁴⁸.

La remise en question de la représentativité du Parlement, par ceux qu'il est censé représenter, permet d'affirmer que les contribuables ne se sentent pas engagés à payer un

=mémoire qu'il a soutenu : *La Politique de dialogue à la Direction générale des impôts : étude de cas : le centre des impôts d'Amiens*, Mémoire de D.E.A. : Science administrative, Amiens (France), 1987.[En ligne], Disponible sur : <http://www.u-picardie.fr/labo/curapp/revues/root/21/gobeaut.pdf> , Consulté le 20/07/2011.

³⁴⁶ - DELALANDE (N.), « *Le consentement de l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de confiance* », Revue d'Histoire Moderne et Contemporaine, n°56-2, 2009/2, p.136 et s.[En ligne], Disponible sur : http://www.cairn.info/article.php?ID_REVUE=RHMC&ID_NUMPUBLIE=RHMC_562&ID_ARTICLE=RHMC_562_0135

³⁴⁷ - TIALATI (A.), Op.cit., p.201.

³⁴⁸ - GOBEAUT (D.), op. cit., pp.116-117.

- L'acquiescement des parlementaires est extorqué par l'exécutif du fait de l'utilisation de l'article 51 de la constitution de 1996. En effet, Cet article restreint la marge de manœuvre des parlementaires et est utilisé par le pouvoir exécutif pour s'opposer à leurs propositions. Ainsi, selon les dispositions de cet article, « *Les propositions et amendements formulés par les membres du Parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence, par rapport à la loi de finances, soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique* ».

La même situation est conservée par les dispositions de la nouvelle constitution du 1^{er} juillet 2011 qui dispose dans son article 77 que « *Le parlement et le gouvernement veillent à la préservation de l'équilibre des finances de l'Etat*.

Le gouvernement peut opposer, de manière motivée, l'irrecevabilité à toute proposition ou amendement formulés par les membres du Parlement lorsque leur adoption aurait pour conséquence, par rapport à la loi de finances, soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation des charges publiques ».

impôt auquel ils n'ont aucunement le sentiment d'avoir consenti, non plus qu'à accepter une administration dont le pouvoir leur semble, suivant le même raisonnement, arbitraire.

Historiquement, l'absence d'un fondement démocratique effectif de l'impôt était toujours derrière les épisodes de révoltes contre l'impôt³⁴⁹. Actuellement, il prend l'allure d'une « révolte froide » qui se manifeste par la fraude fiscale.

L'instauration d'un climat propice pour lever l'impôt est donc l'une des missions que doit promouvoir l'administration fiscale dans ses rapports avec les contribuables.

Cet effort s'avère primordial du moment que la réputation de l'institution fiscale dépend des relations entretenues par les agents du fisc avec les populations. Ces relations ne reposent pas uniquement sur la force, puisque les agents ont aussi un rôle de médiation et de conciliation. L'administration apporte donc un grand soin à améliorer l'image et l'efficacité de ses agents pour établir une relation de confiance avec ses administrés³⁵⁰.

Dans ce contexte, la confiance s'entend dans un double sens, à la fois vertical, lorsqu'il s'agit de désigner les relations entre les individus et l'institution fiscale, et horizontal, dans la mesure où les relations de confiance entre les individus eux mêmes exercent une influence sur le civisme fiscal. Il importe de s'interroger sur la manière dont l'institution essaie de surmonter la défiance dont elle est l'objet, et de façonner les normes sociales pour garantir le consentement à l'impôt³⁵¹.

D'ailleurs au Maroc, à l'instar des pays en voie de développement, les préoccupations psychologiques sont complètement méconnues, ce qui peut développer et manifester chez le contribuable un sentiment de méfiance de toute l'institution fiscale.

Une telle attitude ne peut donc que rendre encore plus difficile la détermination de la base imposable et cerner de manière rigoureuse la capacité contributive du contribuable.

En somme, le système d'évaluation de la matière imposable, malgré l'apparente technicité qui le caractérise, souffre en réalité de plusieurs distorsions qui complexifient la détermination de la base imposable et élargissent l'étendue de la marge de manœuvre des acteurs qui contribuent à sa détermination.

Les facteurs d'invraisemblance de la matière imposable sont diverses. L'origine de cette incertitude est due dans une grande mesure à la qualité de la norme fiscale qui, par son

³⁴⁹ - DELALANDE (N.), op. Cit. p.136.

³⁵⁰ - Ibid., p.140.

³⁵¹ -Ibid., p.138.

inintelligibilité et inaccessibilité, est source d'insécurité juridique. Les insuffisances de la norme fiscale conduisent, en général, à un contentieux important.

Par ailleurs, la capacité limitée de l'action de l'administration fiscale est défavorable pour créer un climat propice au développement de la culture de dialogue avec les contribuables, notamment, lors du contrôle. D'ailleurs, le dilemme de l'administration est de concilier entre sa volonté de se mettre au service du citoyen, comme tout autre service public, et garder sa dimension coercitive.

Face à une telle situation, Le consentement des citoyens à l'impôt ne peut que vaciller en raison de la difficulté des pouvoirs publics à faire respecter les principes de justice qui sont censés le légitimer. Ainsi, le développement de la fraude fiscale et les doutes sur la mise à contribution identique des différentes catégories socio professionnelles érodent la confiance sans laquelle il est difficile d'obtenir l'obéissance fiscale des assujettis³⁵².

Outre ces facteurs d'in vraisemblance de la matière imposable, l'imperfection des régimes d'imposition mis en œuvre sont autant de facteurs qui rendent l'évaluation de la matière imposable difficile. C'est d'ailleurs le thème qui fera l'objet d'une étude critique dans le chapitre suivant.

³⁵² - Ibid., p.158.

Chapitre II

Les imperfections des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'IR

Si la qualité de la norme fiscale et la limite de l'action administrative constituent des facteurs exogènes d'invraisemblance de la matière imposable à l'impôt sur le revenu, les techniques et modalités d'évaluation mises en œuvre, quant à elles, sont des facteurs endogènes de l'invraisemblance de la matière imposable.

En effet, en matière de revenus professionnels, la loi fiscale a adopté, depuis l'institution de la loi sur l'I.G.R., le régime du bénéfice net réel comme régime de droit commun au lieu du régime forfaitaire. Elle a, en outre, introduit le régime du résultat net simplifié comme régime intermédiaire. C'est un régime qui se veut plus adapté aux contribuables à faibles et à moyens revenus.

Certes, le régime du bénéfice net réel s'avère plus rigoureux et reflète plus ou moins la capacité contributive réelle du contribuable ; or, du moment que son adoption suppose la tenue d'une comptabilité dans les formes prescrites par la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, la grande majorité des personnes physiques et des petites et moyennes entreprises trouvent des difficultés à honorer leurs engagements en la matière ; ce qui les pousse à opter pour des régimes spécifiques tels le régime du bénéfice net simplifié et le régime du forfait.

Ainsi, malgré cet apport novateur, ce système d'évaluation souffre toujours de problèmes d'équité et ne procure pas, dans certaines situations, les mêmes économies d'impôt à des contribuables ayant une capacité contributive égale.

Pour mettre en exergue les imperfections de ce système d'évaluation, nous essayons, dans un premier temps, de cerner les lacunes des régimes d'imposition réel et mettre en relief leurs impacts sur l'évaluation de la matière imposable (**Section 1**), puis, dans un second temps, nous serons amenés à démontrer la défaillance et l'iniquité de la persistance de régimes rudimentaires, à savoir le régime forfaitaire et indiciaire et leurs impacts sur la détermination de la base imposable (**Section 2**).

Section I : Les insuffisances des régimes réels d'imposition

Le régime du résultat net réel devait permettre, en principe, la détermination de la base imposable de manière la plus exacte possible. Toutefois, le problème de fond en matière de revenus professionnels en général réside au niveau du mode de détermination du résultat imposable et la rigueur avec laquelle sont établies les règles d'évaluation des produits et de déductibilité des charges (**paragraphe 1**).

Par ailleurs, la difficulté pour certains contribuables, tels les petites et moyennes entreprises (P.M.E.) et les commerçants individuels, à tenir une comptabilité détaillée, vu la faiblesse relative de leur chiffre d'affaires, a poussé le législateur fiscal à instituer le régime du résultat simplifié comme régime optionnel pour alléger les obligations comptables de ces contribuables (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Les problèmes de fond du régime net réel (R.N.R.)

Le R.N.R. est en principe le régime d'imposition répondant au double objectif, à savoir l'optimisation du rendement fiscal et l'amélioration de l'équité fiscale. Néanmoins, sa mise en œuvre est entravée par des contraintes socioéconomiques et techniques qui font que l'incertitude de la matière imposable est due à la relativité de la valeur probante de la comptabilité (**A**) et à l'insuffisance de la qualité de la norme comptable (**B**).

A- Effet de la relativité de la valeur probante de la comptabilité sur la base d'imposition

Les revenus professionnels sont déterminés d'après le régime du résultat net réel prévu aux articles 33 à 37 et à l'article 161 du C.G.I.³⁵³. L'exercice comptable des contribuables dont

³⁵³ - Les articles 34 à 37 du CGI disposent :

Article 34 - Produits imposables : Les produits imposables visés à l'article 33-II ci-dessus s'entendent :

I - des produits, plus-values et gains visés à l'article 9-I ci-dessus ;

II - des plus-values, résultant d'une cessation d'activité suite au décès de l'exploitant, si celle-ci n'est pas poursuivie par les héritiers ;

III - du montant des revenus visés à l'article 30-2° ci-dessus.

Article 35. - Charges déductibles : Les charges déductibles au sens de l'article 33-II ci-dessus, sont celles visées à l'article 10 ci-dessus, à l'exclusion de l'impôt sur le revenu. ==

le revenu professionnel est déterminé d'après le régime du résultat net réel doit être clôturé au 31 décembre de chaque année. Conformément aux dispositions de l'article 33, le résultat net réel de chaque exercice comptable est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice dans les mêmes conditions que celles prévues à l'article 8 -I du C.G.I.

L'appréhension du résultat fiscal de manière aussi exacte que possible est ainsi tributaire de la tenue d'une comptabilité probante et sincère. Or, la valeur probante de la comptabilité n'est que relative.

En effet, outre le fait que la comptabilité comme la fiscalité ne sont pas des sciences exactes et la divergence des concepts qui existent entre le droit fiscal et le droit comptable, le résultat fiscal, qui constitue l'assiette de l'imposition, est non seulement différent du résultat comptable, mais aussi il prévaut sur lui³⁵⁴.

Ainsi, la valeur probante de la comptabilité ne dépend pas seulement de paramètres endogènes, mais elle pourrait toujours être remise en question, que la comptabilité soit manuscrite ou informatisée du fait de l'omnipotence du pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale.

Dans le cas du Maroc, les conditions de régularité et de sincérité³⁵⁵ de la comptabilité sont compromises par la médiocrité de la qualité de l'information comptable et l'inadaptabilité des structures économiques aux exigences comptables.

=Ne sont pas déductibles comme frais de personnel, les prélèvements effectués par l'exploitant d'une entreprise individuelle, ou les membres dirigeants des sociétés de fait, des sociétés en participation, des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple.

Les rémunérations des associés non dirigeants des sociétés visées ci-dessus ne peuvent être comprises dans les charges déductibles que lorsqu'elles sont la contrepartie de services effectivement rendus à la société, en leur qualité de salariés. ==

Article 36 - Charges non déductibles en totalité ou en partie : Ne sont pas déductibles du résultat net réel, les charges visées à l'article 11 ci-dessus.

Article 37 - Déficit reportable : Le déficit d'un exercice peut être déduit du bénéfice de l'exercice ou des exercices suivants dans les conditions visées à l'article 12 ci-dessus.

³⁵⁴ - BORGHI (S.), « *L'opposabilité de la comptabilité* », La Revue Comptable et Financière, 19^{ème} année, n°75, 2007, p.49.

³⁵⁵ - Le législateur marocain fait usage d'une multitude de notions. Ainsi, dans le livre des procédures fiscales, il insiste sur la notion de régularité de la comptabilité. Alors que dans le nouveau plan comptable, il fait usage de notions telles la pertinence et la fiabilité pour qualifier l'information comptable devant servir à l'analyse économique et financière.

On entend ainsi, par pertinence des informations l'adéquation existant entre leur contenu et leur objet : une information pertinente doit représenter convenablement, fidèlement, les faits ou les concepts qu'elle énonce ; elle est donc signifiante ce qui suppose que toutes les précautions ont été prises pour en définir clairement et sans ambiguïté, le contenu, le contour, les limites.

Quant à la fiabilité des informations, elle tient davantage à leur caractère quantitatif : les montants qui paraissent dans les comptes ou dans les états de synthèses doivent être sûrs, ce qui implique tant une très bonne définition des méthodes d'évaluation qu'une parfaite maîtrise des faits comptables et de chaînes de=

La qualité de l'information comptable³⁵⁶ requise ne peut d'ailleurs être vérifiée que si la norme générale comptable satisfait les deux objectifs primordiaux de la normalisation comptable :

- De servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ;
- Fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics³⁵⁷.

L'information comptable devant avant tout être produite dans le respect des règles, les deux principes de régularité et de sincérité peuvent être regardés comme les critères de qualité

=traitements qui aboutissent aux comptes et aux états de synthèse. Source : Le nouveau plan comptable marocain, R.E.M.A.L.D., Collection Guide et Gestion, n°20, 2006, p.42.

³⁵⁶ - La question de qualité de l'information comptable a suscité depuis les années quatre-vingt dix un large débat au sein de tous les acteurs qui tiennent des relations avec les entreprises. Depuis, l'information comptable a débordé de son circuit naturel représenté par les professionnels de la comptabilité et notamment les commissaires aux comptes, pour devenir l'apanage d'autres acteurs tels les investisseurs, l'opinion publique, etc.

En effet, depuis les scandales financiers provoqués suite à la faillite d'entreprises multinationales, telles Enron, Worldcom, Xerox et Pamelate, la question de la qualité de l'information comptable est au cœur des débats économiques et financier.

Ces scandales financiers qui se sont succédés aux États-Unis après la débâcle d'Enron ont mis sur la sellette les systèmes comptables.

Les scandales financiers mettent en lumière quatre grandes failles des normes comptables dans lesquelles se sont engouffrés des managers indécents :

L'évaluation des revenus et des charges : Worldcom est coupable de fraude monumentale pour avoir dégagé des profits inexistantes ; L'origine comptable de la manipulation tient à ce que des dépenses liées à l'acquisition de nouveaux clients ont été traitées comme des investissements. Cette pratique, qui ici relève d'une tromperie manifeste, soulève néanmoins une vraie question : les dépenses liées aux actifs intangibles sont-elles des investissements ou des charges d'exploitation ?

La réévaluation du bilan : Enron est parvenu à gonfler la valeur de certains de ses actifs peu productifs en inventant des transactions fictives avec des filiales cachées et en prenant ces transactions comme étalon de la « juste valeur ». S'il est vrai que la « juste valeur » s'impose naturellement en comparaison de l'évaluation au coût historique, référence apparemment objective mais objectivement trompeuse, elle n'est néanmoins correctement mesurée que s'il existe un marché profond et pas trop volatile auquel on puisse se référer pour procéder à cette évaluation ;

Les engagements hors bilan : Enron a utilisé frauduleusement des structures financières dénommées *Special purpose entities* pour camoufler des investissements déficitaires. Ces structures permettent de sortir du bilan des actifs sans les consolider. Qu'en penser ? *A priori* si une société porte une dette, il faut qu'elle figure au bilan. Encore faut-il que les comptables puissent interpréter de manière cohérente les implications financières des transactions concernées. Le sujet est de fait extrêmement compliqué et il est impossible de donner une règle unique à la consolidation de tels engagements ;

La divulgation d'informations matérielles : Enron est devenu célèbre pour l'opacité des commentaires par lesquels l'entreprise s'acquittait formellement de cette obligation ; quelques notes de bas de page ont servi à masquer les transactions par lesquelles l'entreprise procédait à l'habillage de son bilan. Pourtant les principes comptables exigent la communication par le management des informations matérielles pour l'interprétation des chiffres.

Source : Résumé du rapport présenté par MISTRAL (J.), DE BOISSIEU (CH.) et LORENZI (J-H.), *Les normes comptables et le monde post-Enron*, La documentation française, Paris, 2003. [En ligne] Disponible sur : www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports.../0000.pdf

³⁵⁷ - Le nouveau plan comptable marocain, p.41.

retenus par le normalisateur. La régularité est " la conformité aux règles et aux procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés"³⁵⁸.

La régularité assure l'intelligibilité des documents financiers ainsi que leur comparabilité dans le temps et dans l'espace. Mais l'application des règles par le comptable doit être réalisée dans un esprit de sincérité. Les documents sont établis par un comptable de bonne foi, tant dans les éléments de réalité de l'entreprise qu'il rapporte, que dans le choix et l'application des règles rendant cette réalité intelligible. La sincérité est une qualité qui se rapporte donc aussi bien aux documents eux-mêmes, puisqu'ils doivent être aussi exacts que possible, qu'aux comptes les ayants établis, puisqu'ils doivent traduire la réalité loyalement et fidèlement³⁵⁹.

Quoiqu'il en soit, si l'éthique et la déontologie font défaut chez les acteurs de la comptabilité, sa fiabilité ne pourrait être qu'illusion.

Si l'information comptable devait être produite selon des normes qui cherchent à refléter aussi fidèlement que possible la réalité économique, et partant, cerner aussi rigoureusement que possible la capacité contributive du contribuable, quelles seraient les implications de l'insuffisance de la qualité des informations comptables, c'est-à-dire l'inadéquation entre leur contenu et leur objet, sur la détermination de la base d'imposition ?

Autrement dit, nous essayerons dans le point qui suit de mesurer l'effet de la complexité de la norme comptable, conjuguée à l'implication de la norme fiscale, sur le calcul du résultat fiscal si les précautions nécessaires en matière d'interprétation n'ont été pas prises pour en définir clairement et sans ambiguïté, le contenu, le contour, les limites.

B- L'effet de l'insuffisance de la qualité de la norme comptable et fiscale sur la détermination de la base d'imposition

L'implication du droit fiscal en matière comptable s'impose lors de la détermination de la base imposable, puisque « le résultat fiscal de chaque exercice est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice, engagées ou supportées pour les besoins

³⁵⁸ - Le plan comptable général français, règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable. [En ligne], disponible sur : www.plancomptable.com

³⁵⁹ - COLASSE (B.), *Les fondements de la comptabilité*, Coll. Repères, n°485, éd. La Découverte, Paris, 2007, cité par : MICHAILISCO (C.), « *Qualité de l'information comptable* », [En ligne], Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, 2009, (pp. 1023 – 1033). Disponible sur : http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00540571_v1 /

de l'activité imposable, en application de la réglementation comptable en vigueur, modifié, le cas échéant, conformément à la législation et à la réglementation fiscale en vigueur³⁶⁰»

Normalement, les dispositions fiscales ne devraient donner lieu, en comptabilité, qu'à des rectifications extracomptables. Il n'en est pas ainsi en pratique, puisque l'administration subordonne certaines charges déductibles **(1)** à une comptabilisation préalable (amortissements et provisions par exemple) et surtout, elle rend obligatoires certaines écritures qui ne sont pas en accord avec la doctrine comptable. Il en est ainsi notamment, pour certaines réserves spéciales et surtout pour les provisions réglementées par la loi fiscale et qui sont, en fait, partiellement des réserves. On constate une véritable pénétration du droit fiscal en matière comptable et ceci perturbe souvent la signification des états de synthèses³⁶¹.

En plus de l'effet des charges déductibles sur la détermination du résultat fiscal, d'autres problèmes inhérents à la gestion fiscale de l'entreprise **(2)** sont dus au caractère libéral de la fiscalité qui offre fréquemment le choix entre plusieurs solutions³⁶².

Il s'agit notamment de certains grands principes de la fiscalité des entreprises dont l'application résulte d'un débat où sont confrontés « l'équité du contribuable » et « l'équité de l'administration ». « L'équité du juge » fixe la solution lorsque le litige est porté devant lui³⁶³.

1- L'effet des charges déductibles sur le calcul du résultat fiscal

L'impôt sur le revenu est devenu d'une extrême complexité: qu'il s'agisse de la détermination des dépenses et des charges déductibles du revenu global ou, à plus forte raison, de l'évaluation des bénéfices nets imposables des différentes catégories

³⁶⁰ -Article 8 du C.G.I, 1^{er} paragraphe.

Par ailleurs, on peut préciser que :

- Résultat comptable = Σ des produits comptabilisés – Σ des charges comptabilisées.
- Résultat fiscal = résultat comptable + charges non déductibles ou dont la déduction est limitée fiscalement – charges déductibles.

Ainsi, le principe de passage du bénéfice comptable au bénéfice fiscal est :

$$\boxed{\text{Résultat fiscal} = \text{résultat comptable} + \text{réintégrations} - \text{déductions}}$$

Théoriquement, le bénéfice imposable correspond au résultat comptable. Mais, en réalité, le résultat comptable fait l'objet de rectifications pour prendre en compte les divergences entre les règles fiscales et les règles comptables.

³⁶¹ - TELLER (R.), *Comptabilité générale de l'entreprise*, éditions Sirey, Paris, 1982, p.90.

³⁶² - COZIAN (M.), Op. Cit, p.204.

³⁶³ - LOSAPPIO (P.), Op. Cit., p.125.

professionnelles après déduction des frais généraux et autres charges déductibles, ou du sort des plus-values réalisées au cours de l'exercice d'une activité professionnelle³⁶⁴.

Pour être fiscalement déductibles, les charges doivent remplir les conditions suivantes :

→ se rattacher à la gestion de la société, ou être exposées dans l'intérêt de l'exploitation ou pour les besoins de l'activité. Cette condition exclut notamment les dépenses supportées dans le seul intérêt personnel de certains associés ;

→ correspondre à une charge effective et être appuyées de pièces justificatives régulières ;

→ être constatées en comptabilité ;

→ se traduire par une diminution de l'actif net de la société.

→ Les charges déductibles sont celles qui affectent les résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Les charges déductibles se caractérisent par une grande diversité et, en général, on dénombre trois catégories de charges : les frais généraux, les amortissements et les provisions.

- Les frais généraux sont des dépenses qui sont nécessitées par la marche de l'entreprise et qui n'ont pas de contrepartie à l'actif.

Les loyers, les frais d'entretien et de réparation, les frais engagés pour l'exploitation de biens incorporels, les frais d'assurance, les frais d'annonces et de publicité, les frais de transport et de déplacement, les frais de représentation et de voyage, les cadeaux publicitaires, les rémunérations et les honoraires d'intermédiaires, etc. constituent des frais généraux, déductibles en principe du bénéfice imposable.

En revanche, le prix d'acquisition d'un élément de l'actif (terrain, bâtiment, machine, mobilier, brevet) est une dépense d'investissement non déductible, qui peut seulement être amortie sur la durée de l'élément acquis, si celui-ci est amortissable (ce qui n'est pas le cas des terrains).

D'ailleurs la distinction entre frais généraux et dépenses d'investissement peut présenter des difficultés.

- L'amortissement est la constatation (en comptabilité) et la compensation (par imputation sur les *bénéfices*) de la dépréciation que subit, au cours du temps, un élément de l'actif immobilisé. Indispensable au maintien du potentiel de production des entreprises, l'amortissement présente un triple intérêt comptable, fiscal et économique :

³⁶⁴ - LOUIT (CH.), *Cours de droit fiscal français*, [En ligne], Faculté de droit et de sciences politique, université PAUL SEZANNE, AIX-MARSEILLE III, Année universitaire 2010-2011, Disponible sur : www.univ-cezanne.fr/, Consulté le 11/08/2011.

- Du point de vue comptable, l'amortissement correspond à la nécessité de garantir la sincérité des comptes de l'entreprise.

- Sur le plan fiscal, l'amortissement est une déduction opérée sur le bénéfice pour tenir compte de la diminution de la valeur ou de la dépréciation subie par un élément figurant à l'actif de l'entreprise.

- Enfin, du point de vue économique, l'amortissement ne permet pas seulement de faire face à la dépréciation du matériel, il constitue aussi l'une des principales sources de l'autofinancement des entreprises et, à ce titre, il contribue directement à la croissance économique³⁶⁵.

- Les provisions sont des déductions opérées sur les résultats d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à une perte ou à une charge dont l'objet est nettement précisé et dont la réalisation, incertaine, apparaît probable en raison d'événements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à la clôture dudit exercice.

Elles ne sont déductibles qu'à certaines conditions :

Elles doivent permettre de faire face à des dépenses ayant pour contrepartie un accroissement des valeurs d'actif ou à des charges qui n'incombent pas à l'entreprise

Elles doivent permettre de couvrir des risques probables et non seulement éventuels

Elles doivent permettre de faire face à des pertes ou charges résultant d'événements qui ont pris naissance à la clôture de l'exercice³⁶⁶.

La difficulté de qualification fiscale des charges déductibles, conjuguée à l'extrême diversité par laquelle elles sont marquées, influe directement sur la détermination du résultat fiscal. Ce qui ôte, au moins partiellement, le caractère technique synonyme de rigueur au régime du résultat net réel.

Ainsi, le caractère approximatif et incertain des charges déductibles, nonobstant le recours à un régime d'imposition des plus perfectionné, est une opportunité pour les contribuables qui cherchent à échapper à la charge fiscale par le biais de la fraude et à l'évasion fiscale. Ils peuvent recourir à « des manœuvres ayant pour objet d'éluder l'impôt, et ce en empruntant des montages juridiques qui, bien qu'apparemment réguliers, ne traduisent pas le véritable caractère des opérations réalisées³⁶⁷ ».

³⁶⁵ - MEHL (L.) & BELTRAME (P.), op. cit., p.259 et s.

³⁶⁶ - LOUIT (CH.), op. cit., p.54.

³⁶⁷ - Ibid., p.42.

D'ailleurs les cas de fraude et d'évasion fiscale constatés lors des vérifications de comptabilité en matière de L'impôt sur les bénéfices, la TVA et les droits d'enregistrement ont permis de dégager les procédés des irrégularités frauduleuses les plus fréquents :

Les fraudes sur les comptes de gestion en matière de l'Impôt sur les bénéfices et TVA. Les procédés de fraude constatés sont : La minoration des produits, la majoration ou les minorations des achats, l'évaluation fictive des stocks et travaux en cours, la comptabilisation de charges fictives non liées à l'exploitation,

La fraude sur les comptes du bilan :

- Les anomalies et irrégularités de l'actif : immobilisations fictives, provisions non justifiées, taux d'amortissement élevé...
- Les anomalies et irrégularités du passif : provisions non justifiées, dissimulation du chiffre d'affaires (C.A.) et de recettes au titre des comptes courants des associés, dettes et autres créanciers³⁶⁸...

Ainsi, pour les charges déductibles, en dépit des limites fixées pour leur déductibilité, les frais généraux restent, dans la plus part des pays l'un des moyens les plus fréquemment utilisés par les contribuables pour échapper à l'impôt. Les formes de cette évasion fiscale sont innombrables et toujours renouvelées : gonflement de notes de frais de représentation, utilisation privative par les dirigeants des voitures, des avions, des résidences ou du personnel payés par la société au profit de ses associés ; etc.

Or les textes de l'IR et de l'IS marocains paraissent ignorer ces précautions élémentaires et se contentent d'une approche dont le manque de précision autorise (...) tous les abus³⁶⁹.

La lutte contre cette forme de fraude est difficile car le fisc se heurte au principe de l'autonomie de gestion de l'entreprise qui interdit à l'administration fiscale de se substituer à l'entrepreneur pour apprécier l'opportunité de ses dépenses³⁷⁰.

Il en est de même pour la déductibilité des provisions. En effet, fréquemment, trois types de difficultés se rencontrent dans les contrôles fiscaux : la probabilité de la perte ou de la charge, le rattachement de la perte ou de la charge à l'exercice de comptabilisation de la provision et le montant de la provision pouvant être fiscalement déduit³⁷¹.

Le caractère probable ou simplement éventuel d'une charge ou d'un risque est une question très problématique en matière de provisions. S'agissant d'une question

³⁶⁸ - HASSOUN (A.), l'évasion..., Op. Cit., p.8.

³⁶⁹ - AKESBI (N.), L'impôt, l'Etat...Op. cit., p.345.

³⁷⁰ - MEHL (L.) & BELTRAME (P.), op. Cit, p. 260.

³⁷¹ - LOSAPPIO (P.), op. cit., p.63.

d'appréciation, les critères de distinction peuvent varier d'un litige à l'autre³⁷². Pour la doctrine administrative française, « la probabilité doit être distinguée de la simple éventualité en ce sens qu'elle est établie par des circonstances précises particulières, alors que l'éventualité résulte d'un simple risque d'ordre général ³⁷³».

Pour le calcul de l'amortissement, les litiges qui en découlent trouvent leur origine dans l'appréciation différenciée de la durée de l'utilisation d'un bien et dans l'absence de critères précis de références. Il s'agit souvent de matériels de création récente, fruits de l'évolution technologique, de matériels achetés d'occasion ou de matériels utilisés de façon intensive³⁷⁴.

Quant aux stocks, c'est certainement le poste le plus difficile à contrôler. En effet, il n'est pas toujours facile de suivre le mouvement des biens et marchandises lorsque ces derniers ne sont pas aisément identifiables ou lorsqu'ils font l'objet de transformation. La difficulté augmente encore plus lorsque le nombre d'articles produits ou commercialisés est très important³⁷⁵.

Evidemment, il n'est pas question ici de procéder à une étude détaillée de tous les facteurs qui jouent en défaveur d'une appréhension rigoureuse du résultat fiscal. Nous nous sommes limitées à passer en revue certains des postes du bilan comptable qui, traditionnellement, sont à l'origine de beaucoup de contentieux. Ce qui perturbe certainement la matière imposable.

Il faut préciser aussi qu'à ces facteurs endogènes de la comptabilité, viennent se greffer d'autres facteurs exogènes d'ordre économique dont les fluctuations peuvent fausser la matière imposable. Il s'agit des effets perturbateurs de l'inflation qui se font sentir de façon générale sur la vérité des comptes des entreprises. D'abord, les bilans n'expriment plus la situation patrimoniale réelle des entreprises. Ensuite, les résultats ne correspondent plus à l'enrichissement réel des entreprises parce que les amortissements deviennent insuffisants, la valeur des stocks est gonflée artificiellement et la charge des dettes est surestimée.

Autrement dit, l'inflation perturbe le bilan et ses différents postes constitués par les amortissements, les stocks et les dettes³⁷⁶.

Le caractère perturbateur de ces facteurs de la matière imposable ne peut être dissocié du procédé de la gestion fiscale de l'entreprise.

³⁷² - LAGHMARI (A.), op. cit., p.80.

³⁷³ - www.fiscalonline.com, consulté le 15/08/2011.

³⁷⁴ . LAGHMARI (A.), op. Cit., pp.72-73.

³⁷⁵ - Ibid., p.73.

³⁷⁶ - MARTINEZ (J.C) & DI MALTA (P.), op. Cit, p.213.

2- Les effets de la gestion fiscale sur la détermination de la base imposable

Le caractère relativement libéral de la fiscalité offre à l'entreprise une diversité de choix en matière de gestion.

Ce principe de liberté a son corolaire : l'entrepreneur doit supporter le risque financier de ses choix, cela signifie la non-immixtion de l'Administration et des tribunaux dans la gestion des entreprises sauf si des intérêts collectifs sont en cause.

L'exploitant est seul juge de l'opportunité de sa gestion et que l'Administration, n'assumant pas les risques de l'exploitation, n'a aucun pouvoir pour se substituer à lui pour apprécier ce qui aurait le mieux convenu à son entreprise³⁷⁷.

Toutefois, si ce principe de libre gestion de l'entreprise apparaît incontestable, son application concrète est plus délicate. L'Administration fiscale et la jurisprudence ont été amenées à en fixer les limites dans le but de préserver la matière imposable.

En effet, l'Administration dispose parfois du droit de critiquer un acte de gestion, soit sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion (2.1), soit sur celui de l'abus de droit³⁷⁸ (2.2).

2.1- La théorie de l'acte anormal de gestion

S'il est admis par principe que l'administration n'a pas à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise, la libre gestion de l'entreprise n'est pas en revanche absolue.

En exerçant sa liberté de gestion, le contribuable peut ainsi accomplir des actes anormaux de gestion qui ont pour incidence la réduction de la base imposable ; ce qui entraînera en conséquence une moins-value importante pour le Trésor. De ce fait, l'intervention de l'administration pour limiter la liberté des contribuables est indispensable. A cet égard, la doctrine française et à partir des différentes positions jurisprudentielles a développé la théorie de l'acte anormal de gestion³⁷⁹.

³⁷⁷ - Michaud (P.), « *Liberté de gestion et financement de l'entreprise* », [En ligne], Disponible sur : <http://www.etudes-fiscales-internationales.com> , p.2.

- Voir aussi :

COZIAN (M.), *précis de fiscalité...*, op. cit., p.206.

CE, 20 décembre 1963, n° 52308

CE 10 mars 1965, n°62426.

³⁷⁸ - BESANCON (V.), op. cit., p.7.

³⁷⁹ - ABOUDA (A.), *Code de droit et procédure fiscale : contrôle contentieux et sanctions*, I.O.R.T., Tunis, 2001, p.145.

En effet, la théorie de l'acte anormal de gestion est l'un des instruments utilisé par l'administration fiscale pour borner la liberté de gestion de l'entreprise.

Pour autant, cette liberté s'exerce dans les limites de l'intérêt de l'entreprise. Comme le soulignait Pierre-François Racine dans ses conclusions sur la décision SA Renfort Service traitant de la charge de la preuve en la matière, « une entreprise (...) a pour objet la recherche et le partage des bénéfices. Tout acte qu'elle accomplit pour réaliser cet objet est présumé effectué dans son intérêt propre. Toutefois, certains actes ou opérations peuvent apparaître contraires à un tel intérêt social qui est l'une des notions fondamentales du droit des sociétés. Il est alors possible à ceux qui prétendent ainsi s'immiscer dans la gestion de l'entreprise de demander au juge commercial la nullité de ces actes et le cas échéant au juge pénal d'en réprimer l'auteur si l'acte anormal peut être qualifié de délit, ce qui est le cas par exemple pour l'abus de bien social. (...) Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social, mais avec deux différences de taille : seule l'administration peut l'invoquer et elle peut agir d'office³⁸⁰ »

Il s'agit ainsi, avec la théorie de l'acte anormal de gestion dont le domaine d'application est limité à l'imposition du bénéfice, de vérifier que les décisions de l'entreprise ayant une répercussion fiscale ont bien été prises dans l'intérêt de celle-ci. L'acte anormal de gestion est un acte contraire à l'intérêt de l'entreprise qui est passé dans l'intérêt personnel des dirigeants ou des personnes étrangères à l'entreprise.

Ce droit reconnu à l'Administration paraît exorbitant. Il trouve son fondement dans la notion même d'entreprise dont l'objet est l'exercice d'une activité économique productrice de revenus. Dès lors, tous les actes de gestion d'une entreprise doivent être engagés dans l'intérêt de cette entreprise³⁸¹.

Toute la difficulté réside alors dans la définition de l'acte anormal de gestion. Cette définition n'est toutefois pas définitivement réglée par le critère de l'intérêt de l'exploitation, compte tenu de la part de subjectivité qui subsiste dans ce critère³⁸².

³⁸⁰ - RACINE (P.F.), *La charge de la preuve* : conclusion sur la décision : C.E., Plén., 27 juillet 1984, n°34588, S.A. « Renfort service » (Lebon 292, R.J.F. 10/1984.626 et 562, concl. Racine, D.F. 1985.II.596) In., FOUQUET (O.) et al, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Ed. Sirey, Paris, 1988, p.487.

- Voir aussi : BURGUBURU (J.), *Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ?*, [En ligne], Disponible sur : www.etudes-fiscales-internationales.com/media/01/00/684477250.pdf , p.1.

³⁸¹ - BESANCON (V.), op. cit., p.7.

³⁸² - BURGUBURU (J.), *Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ?*, [En ligne], Disponible sur : www.etudes-fiscales-internationales.com/media/01/00/684477250.pdf , p.9.

De ce fait, il est considéré comme acte anormal de gestion, une dépense ou une perte de recettes qui n'est pas justifiée par la recherche de l'intérêt de l'exploitation commerciale, c'est le cas par exemple³⁸³ :

- De paiement au propriétaire et également associé d'un loyer supérieur à la valeur locative réelle de l'immeuble qu'il a loué à la société ;
- De la cession à un associé d'une immobilisation pour un prix inférieur à sa valeur ;
- D'un supplément de prix important payé au fournisseur ;
- D'un abandon de créances pour des raisons étrangères à l'exploitation ;
- De prêt ou avance consentis sans intérêts ou assortis d'intérêts réduits.

Cette théorie semble transposable en droit fiscal marocain. En effet, en matière de charges déductibles, le législateur subordonne la possibilité de déduction « des autres charges externes » à la condition qu'elles soient « engagées ou supportées pour les besoins de l'exploitation ³⁸⁴ ».

A cet effet, la doctrine fiscale émanant de la Commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F.) semble confirmer cette tendance, en matière de dépense d'intérêt lorsqu'elle a affirmé dans une décision que « *Attendu que la société C a avancé à une société tierce la somme de 2269440 DH sans lui réclamer d'intérêt ; Attendu que ce genre d'opérations doit générer un intérêt d'autant que la société prêteuse a enregistré dans ses frais généraux des frais financiers très importants . La sous commission a décidé de maintenir cette réintégration* ³⁸⁵ ».

De ce fait, la maîtrise de la matière imposable semble approximative et dépend du pouvoir d'appréciation de l'administration et du juge, surtout que la notion d'acte anormal de gestion ne peut que prêter à équivoque.

2.2- La théorie de l'abus de droit

L'incertitude dans la détermination de la matière imposable relève aussi d'actes à caractère frauduleux de certains contribuables qui « n'hésitent pas à se livrer à des "montages" audacieux afin de se soustraire à l'impôt qui serait normalement du ³⁸⁶ ». Ils n'hésitent pas ainsi de donner à leur base imposable une construction juridique et une habilité

³⁸³ - ZAHIRI (Y.), Op. Cit, p. 570.

³⁸⁴ - Art. 10- B du C.G.I.

³⁸⁵ - Affaire C, décision n°2/17 du 4 juin 1993, cité par : LAGHMARI (A.), op. cit., pp. 140-141.

³⁸⁶ - COZIAN (M.), Précis de fiscalité... op.cit., p.204.

particulièrement régulière leur permettant de rétrécir la matière imposable³⁸⁷. C'est la théorie de l'abus de droit qui fait partie intégrante du droit comparé français.

A l'instar de la théorie de l'acte anormal de gestion, la théorie de l'abus de droit, adoptée par la législation fiscale française³⁸⁸ est l'œuvre de la jurisprudence³⁸⁹.

En effet, la définition jurisprudentielle résulte d'un arrêt de principe, rendu en formation plénière par le Conseil d'Etat. Ce dernier a considéré que l'administration « *pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable* » doit « *établir que ces actes ont un caractère fictif ou , à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles.* »³⁹⁰

L'abus de droit, tel qu'il a été défini par le L.P.F. français, vise les actes ayant un caractère fictif ou inspiré par le seul motif d'éluder l'impôt. Aucune définition ni précision de son champ d'application n'a été faite par le L.P.F. marocain. Donc, il n'est pas régi par la législation fiscale marocaine. Mais, l'administration fiscale a la possibilité de faire recours au dahir formant code des obligations et contrats pour invoquer cette notion. Ce dernier stipule dans son article 94 : « *Il n'y a pas lieu à responsabilité civile, lorsqu'une personne, sans intention de nuire, a fait ce qu'elle avait le droit de faire. Cependant, lorsque l'exercice de ce droit est de nature à causer un dommage notable à autrui et que ce dommage peut être évité ou supprimé sans inconvénient grave pour l'ayant droit, il y a lieu à responsabilité civile, si on n'avait pas fait ce qu'il fallait pour le prévenir ou le faire cesser.* »³⁹¹

³⁸⁷ - EL ALLALI (A.), op.cit., p.77.

³⁸⁸ - Art. L64 du livre de procédure fiscale français.

³⁸⁹ - Les sources de la conception française de l'abus de droit ne nous semblent guère différentes. L'abus de droit n'est pas propre au droit fiscal. Son origine est civiliste. Il existe dans les théories civilistes deux éléments caractéristiques de l'abus de droit que la jurisprudence fiscale reprendra : **l'usage anormal ou excessif d'un droit et l'intention de l'auteur de l'acte.**

(cf. O. Fouquet et N. Chahid-Nourai, « *Optimisation fiscale et abus de droit* » : EFE 1989 p. 48). (Olivier Fouquet, *Interprétation française et interprétation européenne*, [En ligne], Disponible sur : <http://www.etudes-fiscales-internationales.com>

³⁹⁰ - CE 10 juin 1981 n° 19079 plén. : RJF 9/81 n° 787, concl. Lobry Dr. fisc. 48-49/81 c. 2187, [En ligne], Disponible sur : <http://www.conseil-d-etat.fr>

³⁹¹ - CHERKAoui (S.), Le contentieux fiscal au Maroc : Voies de recours et rôle de l'expert comptable, [En ligne], mémoire en vue de l'obtention du diplôme national d'expert comptable, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises (I.S.C.A.E.), novembre 2006. Disponible sur : <http://www.master.ma>

L'abus de droit, constitue la seconde « arme », après la théorie de l'acte anormal de gestion dont dispose l'Administration pour s'immiscer dans la gestion de l'entreprise. L'entreprise est libre de sa gestion, mais cette liberté ne peut être utilisée pour frauder la loi.

Le problème est naturellement de savoir où commence et où finit l'abus de droit. Une telle imprécision n'est pas évidemment sans effet sur la maîtrise de la base imposable.

D'ailleurs, le conseil d'Etat précise que « *c'est le détournement du droit à des fins exclusivement fiscales qui est sanctionné par l'abus de droit, autrement dit, l'utilisation provocante et intolérable du droit pour éluder l'impôt. Le caractère intolérable de l'utilisation du droit est mis en évidence par l'aspect artificiel du montage* »³⁹².

Ainsi, il n'est pas indifférent que l'entreprise soit exploitée sous la forme individuelle ou sous la forme sociale. De même, si l'entreprise veut procéder à des investissements, elle peut utiliser ses fonds propres ou emprunter. Son choix ne sera pas neutre fiscalement puisque si l'entreprise emprunte, les intérêts qu'elle versera au prêteur constitueront des charges d'exploitation déductibles du bénéfice imposable, alors que l'utilisation de fonds propres n'aurait entraîné aucune déduction supplémentaire³⁹³.

Aussi en cas de fusion de sociétés par exemple, il est interdit d'imputer les déficits de la société absorbée sur les bénéfices de la société absorbante. Mais qu'en est-il de la fusion à l'envers ? Le « canard boiteux » riche de ses déficits absorbant la société prospère ; aucun texte n'interdit, en effet, à une société absorbante d'imputer sur ses déficits les bénéfices provenant de la société absorbée. La fusion n'est sans doute pas fictive ; réalisée dans ce sens, elle n'en demeure pas moins artificielle et tombe sous le coup de la théorie de l'abus de droit³⁹⁴.

L'imprécision de la procédure de l'abus de droit peut ainsi déboucher sur un désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale. Pour préserver les garanties du contribuable contre tout arbitraire du fisc, le législateur français a institué un comité consultatif des abus de droit dont la mission principale est d'intervenir, en cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement de l'article L64, à la demande du contribuable. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

³⁹² - C.E., 4 déc.1981, req. n° 29742.

³⁹³ - BESANCON (V.), op.cit., p.7.

³⁹⁴ - COZIAN (M.), op.cit, pp.205-206.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public³⁹⁵.

Paragraphe 2 : Le régime d'imposition simplifié (R.N.S.)

Si en principe les revenus professionnels sont déterminés dans le cadre du régime net réel qui reste le régime général, nous pouvons déjà nous interroger sur les raisons d'être du régime du résultat simplifié **(A)** et son impact sur l'évaluation de la matière imposable **(B)**

A- Les raisons d'être du R.N.S.

Si « *les obligations comptables sont utiles, que ce soit pour l'information des tiers, ou pour l'entreprise elle-même, elles doivent, en revanche, être proportionnées à la taille de l'entreprise*³⁹⁶ », et c'est la raison pour laquelle le droit fiscal marocain, à l'instar du « *droit fiscal français et communautaire, prévoit deux régimes de comptabilité : un régime normal et un Régime simplifié*³⁹⁷, qui est un régime moins détaillé mais qui offre quand même toutes les garanties nécessaires³⁹⁸ ».

Or, le tissu économique marocain ne comprend pas uniquement les grandes entreprises qui sont en mesure d'adopter le cadre comptable selon le modèle normal ou le modèle simplifié prévus par le plan comptable.

³⁹⁵ - Art. L64, Paragraphe II du livre des procédures fiscales française relatif à la procédure de répression des abus de droit.

³⁹⁶ - Extrait de l'Intervention du Premier ministre français François FILLON, à l'occasion de la manifestation célébrant le 500000^{ème} créateur d'entreprise de l'année 2009, Hôtel de Matignon, mercredi 16 décembre 2009. [En ligne], Disponible sur : www.gouvernement.fr (consulté le 22/08/2011).

³⁹⁷ - On entend ici par régime comptable simplifié le modèle simplifié qui est un modèle comptable qu'il ne faut pas confondre avec le résultat net simplifié qui est un régime de détermination du résultat fiscal.

Le modèle comptable simplifié concerne les personnes qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 7 500 000.

L'article 21 (modifié par l'article premier de la loi n°44-03 promulguée par le dahir n°1-05-211 du 14 février 2006 ; B.O. n°5404 du 16 mars 2006) de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants dispose que :

Les personnes assujetties à la présente loi dont le chiffre d'affaire est inférieur ou égal à sept millions et demi de dirhams (7 500 000 DH) sont dispensées de l'établissement de l'état de soldes de gestion, du tableau de financement et de l'état des informations complémentaires.

Les personnes visées à l'alinéa ci-dessus sont autorisées à établir le bilan et le compte des produits et charges et adopter le cadre comptable selon le modèle simplifié tel qu'annexé à la présente loi.

³⁹⁸ -Ibid.

- Il faut préciser qu'en droit fiscal français, avec la suppression du régime forfaitaire en 1999, il ne subsiste actuellement que le régime d'imposition simplifié à côté du régime de général évidemment.

En effet, Les petites et moyennes entreprises représentent au Maroc plus de 95% de l'ensemble des entreprises et emploient plus de 50 % des salariés. Il paraît ainsi évident que les petites et moyennes entreprises constituent la base du tissu économique au Maroc. Ce faisant, l'adoption d'un régime d'imposition simplifié pour alléger les obligations comptables des contribuables est indispensable.

Toutefois, l'application du R.N.S. n'est tout de même pas obligatoire, car ces entreprises peuvent parfaitement opter pour le régime net réel, dès lors, le R.N.S. se particularise par le fait qu'il est optionnel, et prévoit la production des états de synthèse autres ceux prévus dans le R.N.R.

Les obligations fiscales allégées pour les contribuables relevant du R.N.S. sont d'un intérêt limité puisqu'ils ne sont pas déchargés des obligations découlant des dispositions de la loi comptable sauf en matière des états de synthèse et de certaines particularités liées à l'organisation et à l'enregistrement comptable.³⁹⁹

Autrement dit, le R.N.S. est un régime qui permet aux P.M.E. de ne présenter à l'administration qu'une comptabilité simplifiée, enregistrant chaque jour l'ensemble des encaissements et des décaissements⁴⁰⁰.

Ainsi, la différence entre le régime simplifié et celui du résultat net réel se situe à deux niveaux :

- Au regard des règles d'assiette de l'impôt, en ce sens que, sous le régime simplifié, le contribuable ne peut ni constituer des provisions en franchise d'impôts, ni prétendre au bénéfice du report déficitaire ;
- Au regard des obligations comptables, du fait que le contribuable est autorisé à tenir une comptabilité de trésorerie, et non pas une comptabilité conforme au principe de la créance acquise, avec cependant l'obligation de régulariser la situation en fin d'exercice pour tenir compte des clients et fournisseurs⁴⁰¹.

L'institution du R.N.S. est ainsi dictée par des contraintes techniques et économiques.

En effet, le Maroc, à l'instar des pays en développement, accorde depuis la réforme de l'IGR un intérêt croissant aux PME dont l'imposition constitue désormais un élément essentiel de l'architecture globale de la fiscalité.

³⁹⁹ - ALLALI (A.), op. Cit, p. 67.

⁴⁰⁰ - BENSOUHA (N.), *La fiscalité des PME*, op. cit.p.3.

⁴⁰¹ - LAZRAK (R.), L'I.G.R...op. cit., p.305.

Pour mettre en œuvre une stratégie d'imposition des P.M.E., l'élaboration d'une fiscalité adaptée à ces structures doit nécessairement tenir compte des contraintes techniques et économiques et adopter une approche qui leur permet de se familiariser avec les techniques de la comptabilité.

Une telle approche à l'avantage d'élargir progressivement la fiscalité, de réduire les activités informelles et, en définitive, d'offrir une transition plus douce vers le régime d'imposition réel⁴⁰².

Mais les objectifs que le législateur marocain visait par l'institution d'un régime d'imposition simplifié, à savoir la simplification du processus de préparation de la déclaration de revenus et l'amélioration de l'équité du régime d'imposition, sont-ils atteints au moins partiellement ?

B- Les limites du R.N.S.

L'adoption du régime d'imposition simplifié n'est pas sans problèmes pratiques. Les manifestations de ses limites peuvent être décelées au niveau de l'inadaptation des structures économiques **(1)** et de l'adoption du législateur fiscal de la cotisation minimale **(2)** comme alternative à l'échec de ce régime.

1- Des structures économiques inadaptées

Le regain d'intérêt pour l'imposition des P.M.E. en les incitant à adopter le R.N.S. comme régime dérogatoire transitoire pour un passage doux au régime de droit commun n'a pas atteint les objectifs escomptés.

En effet, Dans les pays à faible revenu dont le Maroc fait partie, l'impôt forfaitaire devait continuer à jouer un rôle important pendant un certain temps encore. Les pratiques actuelles de définition de l'impôt forfaitaire varient considérablement. Toutefois, un impôt sur le revenu simple, assis sur le chiffre d'affaires ou sur les flux de trésorerie et basé sur l'obligation de tenir une comptabilité relativement simple devrait être préférable à un système basé sur des indicateurs. Ces impôts ne sont pas simples et n'ouvrent pas la voie vers l'application de la fiscalité normale qui devrait être l'objectif final⁴⁰³.

⁴⁰² - Document de référence pour la Conférence du Dialogue fiscal international (La présente étude a été rédigée par le FMI avec le concours des autres organisations qui participent au D.F.I. (Banque Interaméricaine de développement, OCDE et Banque mondiale), *La fiscalité des petites et moyennes entreprises*, [En ligne], Buenos-Aires, octobre 2007, p.44.Disponible sur : www.itdweb.org (consulté le 24/08/2011).

⁴⁰³ - Document de référence pour la Conférence du Dialogue fiscal international, op. Cit., p.5.

Ainsi, vu la structure économique rudimentaire de la majorité des unités de production, la mise en œuvre du R.N.S. est contrecarrée par plusieurs contraintes entre autres :

- La notion de taille d'une entreprise est très relative et la définition des petites, moyennes, et grandes entreprises peut varier sensiblement ; ainsi, Selon les pays, voire au sein d'un même pays, plusieurs critères sont généralement retenus, séparément ou cumulativement, pour définir la taille d'une entreprise, tel le chiffre d'affaires, le nombre des employés, ou le montant des investissements ;

Grosso modo, On distingue traditionnellement deux types de critères d'identification. D'une part, les critères quantitatifs, ils sont nombreux et portent sur les différents éléments constitutifs de l'activité de l'entreprise. Il s'agit de l'effectif, du chiffre d'affaires, de la valeur ajoutée, du capital social, de l'implantation et du marché. D'autre part, des critères qualitatifs sont utilisés non seulement pour compléter les premiers, mais aussi pour donner une idée précise de la P.M.E., puisqu'ils renseignent sur sa structure interne, son organisation et ses méthodes de gestion⁴⁰⁴.

Au Maroc, il n'existe pas de définition légale de la P.M.E., mais actuellement, une nouvelle définition est en cours de validation par le ministère des finances.

Désormais, la version finale de la nouvelle définition de la P.M.E. tient compte du seul critère du chiffre d'affaires et fait abstraction du nombre de ses employés. Le document final définit trois types d'entreprises : la très petite entreprise (moins de 3 millions de DH), la petite entreprise (entre 3 et 10 millions de DH) et la petite et moyenne entreprise (entre 10 et 175 millions de DH).

La question de la définition des P.M.E. reste un sujet délicat car elle implique à la fois des dépenses budgétaires et fiscales. .

Selon les estimations obtenues auprès de la confédération générale des entreprises marocaines (C.G.E.M.), 60.000 entreprises, soit 60% des sociétés immatriculées, sont des T.P.E, tandis que le nombre de P.M.E. ne dépasse guère les 5.000⁴⁰⁵.

⁴⁰⁴ - MOURJI (F.) et al, « *Evaluation du secteur des petites et moyennes entreprise au Maroc dans le cadre du programme EMPRETEC MAROC* », [En ligne], Etude effectuée pour le Secrétariat de la C.N.U.C.E.D. dans le cadre du Programme Méditerranée 2000, juin 2001, p.11. Disponible sur :

<http://www.lemagazinedumanager.com> , consulté le 25/08/2011.

⁴⁰⁵ - ELARIF (H.), *P.M.E. : la nouvelle définition en cours de validation*, [En ligne], L'ECONOMISTE, n°3456, du 31/01/2011. Disponible sur : www.leconomiste.com , consulté le 26/08/2011).

- leur caractère dynamique en termes de créations, changements, et cessations. Parmi les créations, chaque année, seul un nombre réduit de petites entreprises survit généralement, et un nombre encore plus limité se transforme en moyenne, voire en grande entreprise.

Un tel dynamisme est source de complexité pour l'administration fiscale qui éprouve généralement de sérieuses difficultés pour mettre à jour le fichier des petits contribuables⁴⁰⁶.

Conscient des difficultés d'une comptabilité trop rigide et complexe, notamment pour les très petites entreprises (T.P.E.) dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 2 millions de DH, une comptabilité très simplifiée⁴⁰⁷ fut adoptée pour ces structures. En effet, afin d'assurer plus de transparence au niveau des transactions commerciales et d'aider également ces entreprises à se doter de moyens de gestion modernes, le législateur a voulu mettre à la disposition de ces T.P.E. un nouveau modèle fondé sur des techniques comptables très simples et répondant au mieux à la nature de leur activité et ce, en adoptant le projet de loi n°44-03 modifiant la loi n°9-88 relative aux obligations comptables des commerçants.

Elaboré à l'initiative des comptables agréés, en collaboration avec le ministère du Commerce et de l'Industrie et validé par le Conseil national de la comptabilité lors de son assemblée plénière, tenue le 11 mars 2003, ce texte vise à encourager la tenue d'une comptabilité extrêmement simplifiée par les entreprises individuelles et les commerçants soumis, dans leur grande majorité, au régime du bénéfice forfaitaire de l'I.G.R.⁴⁰⁸.

Mais si ces mesures entreprises pour alléger les obligations comptables des contribuables sont louables, du fait que les petites et micro-entreprises n'arrivent toujours pas à satisfaire les exigences comptables en raison des moyens limités dont elles disposent pour recourir aux services des cabinets comptables et du fort taux élevé de l'analphabétisme qui

⁴⁰⁶ - Document de référence pour la Conférence du Dialogue fiscal international, *Les petites et micro-entreprises : cas du Bénin*, [En ligne], Kigali (Rwanda) du 22 au 24 avril 2009. Disponible sur : www.itdweb.org (Consulté le 26/08/20011).

⁴⁰⁷ - L'article premier de la loi 9-88 (modifié par l'article premier de la loi n°44-03 promulguée par le dahir n°1-05-211 du 14 février 2006 ; B.O. n°5404 du 16 mars 2006) dans son dernier paragraphe dispose que : Toutefois, les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas deux millions de dirhams (2 000 000), à l'exception des agents d'assurances, peuvent :

- Procéder à l'enregistrement chronologique et global, jour par jour, des opérations à leur date d'encaissement ou de décaissement ;
- Enregistrer globalement les créances et les dettes à la clôture de l'exercice sur une liste sommaire mentionnant l'identité des clients et des fournisseurs et le montant de leurs dettes ;
- Enregistrer en cas de nécessité, les mesures dépenses sur la base de pièces justificatives internes signées par le commerçant concerné.

⁴⁰⁸ - SOUAIDI (M.), *Comptabilité très simplifiée pour les toutes petites entreprises*, [En ligne], journal hebdomadaire la vie éco, du 24/09/2004. Disponible sur : www.lavieeco.com

caractérise leurs responsables, elles sont, en revanche, inefficaces pour permettre une évaluation précises de la matière imposable et constitue une brèche ouverte à la fraude fiscale.

En effet, l'aboutissement à un résultat qui reflète fidèlement la différence entre les recettes et les dépenses suppose que l'enregistrement des recettes et des dépenses soit systématique et fiable tout au long de l'exercice et qu'il y ait absence d'éléments perturbateurs du calcul du résultat⁴⁰⁹. Ce qui n'est pas toujours le cas.

Une telle difficulté complique la tâche de l'administration fiscale qui, en l'absence d'une comptabilité ordinaire, voire simplifiée, extrêmement contraignante pour les P.M.E., se trouve dans l'impossibilité de contrôler la véracité des déclarations et de redresser les fraudes difficilement prouvables⁴¹⁰.

Dans ces cas, l'administration fiscale n'a d'autres choix que de recourir à des méthodes d'estimation plus ou moins approchée des revenus⁴¹¹ pour préserver le minimum de recettes fiscales afin d'alimenter le budget de l'Etat. Il s'agit dans le cas des régimes d'imposition réels de la cotisation minimale.

2- Les insuffisances de la cotisation minimale

La cotisation minimale est un minimum d'imposition que les contribuables soumis à l'I.S. ou à l'I.R., au titre des revenus professionnels et profits fonciers, sont tenus de verser, même en l'absence de bénéfice⁴¹².

Les contribuables disposant de revenus professionnels soumis à l'I.R. selon le régime du R.N.R. ou du R.N.S. sont soumis à une cotisation minimale au titre de leurs revenus professionnels se rapportant à l'année précédente⁴¹³. Ne sont donc pas passibles de ladite cotisation les personnes imposées d'après le régime du bénéfice forfaitaire⁴¹⁴.

Pour que le principe d'égalité soit respecté, la cotisation minimale qui ne concernait dans un premier temps que les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés fut étendue aux contribuables disposant de revenus professionnels déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié en vertu des dispositions de la loi des finances pour

⁴⁰⁹ - Document de référence pour la Conférence du Dialogue fiscal international, *Les petites et micro-entreprises...*op. Cit.

⁴¹⁰ - MARTINEZ (J.C) & DI MALTA (P.), op. cit.p.225.

⁴¹¹ - MEHL (L.) & BELTRAME (P.), op. Cit, p.291.

⁴¹² - Art. 144-A du C.G.I.

⁴¹³ - Art.144 §3 du C.G.I.

⁴¹⁴ - Note circulaire n°717 relative au C.G.I.

l'année budgétaire 1992. Depuis, à l'occasion des lois de finances, cet impôt a connu plusieurs modifications concernant soit les taux, soit le plafonnement soit la base taxable. Ces modifications peuvent être résumées ainsi :

Tableau 7 – principales mesures fiscales relatives à la cotisation minimale

Année budgétaire	Mesures fiscales relatives à la cotisation minimale
1990	- Le plafond de la cotisation minimale des contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés est porté de 100.000 à 150.000 dirhams.
1992	- Institution d'une cotisation minimale pour les contribuables disposant de revenus professionnels déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié (6% pour les professions libérales et prestations de services et 0,50% pour les autres activités professionnelles). - Déplafonnement de la cotisation minimale et fixation de son taux à 0,50% du chiffre d'affaires au lieu des taux progressifs de 0,3%, 0,5% et 0,75%. - Institution d'une cotisation minimale au titre de la T.P.I. égale à 2% du prix de cession.
1994	- Réduction du taux de la cotisation minimale pour l'IS et l'I.G.R. de 0,50% à 0,25% pour certains produits à marge réglementée.
1996	- Augmentation du taux de la TPI à 20% au lieu de 15% ainsi que celui de la cotisation minimale à 3% au lieu de 2%
2001	- Révision des bases taxables pour asseoir la liquidation de la cotisation minimale sur le chiffre d'affaires hors taxe (norme internationale) et non plus sur le chiffre d'affaires TTC.
2006	- Exclusion des sociétés concessionnaires de service public de l'exonération triennale de la cotisation minimale au titre de l'IS dans la mesure où la société ou l'organisme concédant a déjà bénéficié de ladite exonération lors de sa constitution et que la société concessionnaire ne fait que poursuivre l'exercice de la même activité. - Exigibilité de la cotisation minimale au titre de l'IR correspondant à 3% du prix de cession des biens immobiliers même en l'absence de profit. - Limitation de l'exonération triennale de la cotisation minimale relative à l'IR à une seule fois au titre de la même activité pour les contribuables exerçant une activité professionnelle sous le régime du résultat net réel ou du résultat net simplifié.
2010	les modalités de paiement du minimum de la cotisation minimale en matière d'IS. Ce paiement doit être spontané et l'obligation pour le contribuable du paiement du minimum de mille cinq cent (1500) dirhams de la cotisation minimale en un seul versement, avant l'expiration du 3 ^{ème} mois suivant la date d'ouverture de l'exercice comptable en cours

Ces réajustements opérés au niveau de la cotisation minimale témoignent de la persistance de modalités d'évaluation de la matière imposable incompatibles avec les objectifs d'efficacité et d'équité⁴¹⁵ et du poids qu'à cet impôt dans l'architecture fiscale marocaine.

Ainsi, le fait de continuer d'utiliser la même méthode pour résoudre des problèmes de recouvrement de l'impôt, et partant le problème de finances de l'Etat, prouve que la cotisation minimale est devenue une règle générale du système fiscal et un des instruments de sa régulation⁴¹⁶.

La mise en œuvre de la cotisation minimale est une reconnaissance de fait des fausses déclarations. La réaction de l'administration fiscale se manifeste par l'usage de son pouvoir d'appréciation exorbitant ; ce qui débouche généralement sur des litiges.

En effet, les taux fixés pour le calcul de la cotisation minimale relative à l'I.R. professionnel dépendent aussi bien de la personne du contribuable que de son activité.

Par ailleurs, le taux normal de la cotisation minimale⁴¹⁷ des personnes physiques est de 0,5% ; Ce taux concerne toutes les professions commerciales, industrielles et artisanales ou de services, autres que celles relevant des taux de 6% ou de 0,25%⁴¹⁸. Pour les opérations effectuées par les entreprises commerciales au titre des ventes portant sur des produits énumérés limitativement tels les produits pétroliers, du gaz, du beurre, de l'huile, du sucre, de la farine, de l'eau et de l'électricité, elles sont soumises au taux de 0,25%. Quant aux professions libérales⁴¹⁹, elles sont soumises au taux de 6%.

Cette diversité des taux est à l'origine de plusieurs litiges opposant le contribuable et l'administration fiscale lorsqu'il s'agit de l'évaluation de la matière imposable.

En effet, un commerçant détaillant de produits alimentaires dont certains sont soumis au taux de 0,5% et d'autres au taux de 0,25%, pourrait toujours rencontrer des difficultés au moment de la déclaration de son chiffre d'affaires global.

Dans une espèce, un commerçant détaillant de produits alimentaires allègue que l'administration fiscale a violé la loi lorsqu'elle a soumis les produits limitativement

⁴¹⁵ - Assises nationales sur la fiscalité. Op.cit., p.57.

⁴¹⁶ - BENSOUA (N.), Le processus...op.cit., pp.229-230.

⁴¹⁷ - Art. 144 D du C.G.I.

⁴¹⁸ - LAZRAK (R.), L'impôt général...op. cit., p.319.

⁴¹⁹ - Il s'agit des professions définies aux articles 89-I-12° (avocat, interprète, notaire, adel, huissier de justice ; architecte, mètreur-vérificateur, géomètre, topographe, arpenteur, ingénieur, conseil et expert en toute matière ; vétérinaire) et 91- VI-1°(les prestations fournies par les médecins, médecins-dentistes, masseurs kinésithérapeutes, orthoptistes, orthophonistes, infirmiers, herboristes, sages femmes, exploitants de cliniques, maisons de santé ou de traitement et exploitants de laboratoires d'analyses médicales) du CGI, exercées par les personnes soumises à l'impôt sur le revenu.

énumérés à l'article 144 D, (le beurre, le sucre, l'huile et la farine,...) au taux de 0,5% au lieu du taux de 0,25% dans le calcul de la cotisation minimale.

Mais, l'administration fiscale a précisé dans son mémoire que les dispositions de l'article 144 D vise la vente de ces produits en leur état et non pas comme des intrants dans la production d'autres produits. Et puisque le contribuable utilise ces produits dans la fabrication du pain et ses dérivés dans une boulangerie dont il est propriétaire, ils ne seront pas, après la transformation qu'ils ont subis, retenus comme produits définis dans la liste limitative indiquée ci-dessus, et par conséquent, ils ne sont pas soumis au taux de 0,25%.

Dans son argumentation, le juge a donné gain de cause à l'administration fiscale en confirmant ses prétentions⁴²⁰.

La difficulté que pose le calcul de la cotisation minimale est en général la conséquence du problème de la qualification et d'interprétation de la norme fiscale, comme nous l'avons déjà étudié.

Ainsi, dans une décision⁴²¹ du 2/7/1998, la cour a tranché un litige opposant l'administration fiscale et un contribuable propriétaire d'un établissement d'enseignement privé (une maternité). Pour l'administration, l'activité d'enseignement privée fait partie des professions libérales soumises au taux de 6% en vertu des dispositions de l'article 104 bis de l'I.G.R.

Dans son argumentation, la cour suprême, confirmant le jugement du tribunal administratif de Fès, a qualifié l'établissement de l'enseignement privé d'établissement commercial et non civil comme le prétend l'administration fiscale. Se référant à la loi 15/86 relative à l'investissement qui octroie aux investisseurs des exonérations fiscales incitatives, la cour argue que le contribuable bénéficiaire de ces avantages exerce une activité commerciale disposant du capital et de la compétence scientifique nécessaire pour former une clientèle et faire des bénéfices. De ce fait, l'activité d'enseignement privé est de nature commerciale et est en vertu des dispositions de l'article 104 bis soumise au taux de 0,5% pour le calcul de la cotisation minimale.

⁴²⁰-Tribunal Administratif d'Oujda, jugement n° 118, dossier n° 124/2006 ش-ض, du 8 mai 2007, J.K (commerçant) c /administration fiscale.

⁴²¹ - C.S.C.A., Décision n°689, dossier n° 96/1/5/889, du 2/7/1998, F.H., c/l'administration fiscale. Publié dans : REMALD, n°62, p.380.

Mais dans une autre affaire⁴²², la chambre administrative a infirmé le jugement du tribunal administratif en considérant que l'activité exercée par l'exploitant d'une téléboutique entre dans la catégorie des prestations de services réglementées par l'article 20 de la loi 30.85 soumis au taux de 6% et n'est donc pas commerciale pour être soumise au taux de 0,5% comme l'a prétendu l'administration fiscale.

On constate que dans ces décisions, le juge s'est aligné sur la position de l'administration fiscale. L'absence d'une ligne jurisprudentielle en matière de qualification de la notion d'activité peut porter atteinte aux garanties du contribuable en laissant l'administration fiscale jouir de toute sa liberté d'user de son pouvoir discrétionnaire.

D'ailleurs, dans une réponse à une question⁴²³ qui lui a été posée, le directeur général des impôts a considéré que les travaux de bobinage électrique sont soumis à une cotisation minimale au taux de 0,5%.

Cette position est, contrairement à celle prise pour les exploitants de téléboutiques, conforme à l'article 104 bis de la loi 17-89⁴²⁴.

Si le problème se pose au niveau d'une seule activité, on peut imaginer l'ampleur de la situation pour un contribuable exerçant des activités multiples. Dans ce cas, la recherche du taux à appliquer au chiffre d'affaires correspondant à chaque activité s'avère très délicat. En conséquence, la détermination du taux de la cotisation minimale à laquelle sont soumis les produits accessoires, financiers, les subventions, primes et dons reçus devient aussi compliquée tant que la détermination de l'activité principale du contribuable n'est pas tranchée.

La complexité de la cotisation minimale est le reflet de la persistance de la politique fiscale toujours en vigueur qui donne la primauté aux objectifs financiers au détriment de la justice fiscale.

La simplification des taux de la cotisation minimale s'avère donc nécessaire pour alléger les difficultés en matière de déclarations des contribuables et asseoir un minimum d'équité fiscale.

⁴²² - C.S.C.A., Décision n°69, dossier n°206/4/2/2002, du 19/1/2005. Publiée dans : KASRI (M.), Le contentieux de l'assiette et du recouvrement devant le juge administratif, R.E.M.A.L.D., Collection ..., n°62, Année 2005, p.387.

⁴²³ - Réponse n° 2/2001 du 11 juin 2001 émanant de la direction générale des impôts [En ligne], Disponible sur : www.tax.gov.ma

⁴²⁴ - LAZRAK (R.), op. cit., p. 319.

Section II: Persistance du caractère rudimentaire et arbitraire des techniques et modalités d'évaluation de la matière imposable

Si le système fiscal marocain est pour l'essentiel un système déclaratif, la tenue d'une comptabilité fiable et probante, outre le fait qu'elle constitue un instrument d'évaluation de l'assiette imposable, elle est aussi un moyen de preuve de l'exactitude du résultat fiscal lors d'une vérification approfondie.

Toutefois, l'obligation de tenir une comptabilité souvent complexe n'est pas toujours possible lorsqu'il s'agit de personnes exerçant des activités indépendantes, soit en raison de la petite taille de l'entreprise, soit du fait de la nature de l'exploitation, soit encore à cause d'une sous administration fiscale, soit, le plus souvent, pour plusieurs de ces motifs.

Dans ces cas, l'administration fiscale marocaine continue à mettre en œuvre des systèmes d'évaluation rudimentaires, tels le régime forfaitaire et indiciaire, tendant par là à privilégier la simplicité et la commodité de l'évaluation par rapport à son exactitude⁴²⁵ **(Paragraphe 1).**

Par ailleurs, lors de la vérification de la régularité de la comptabilité du contribuable ou de sa situation fiscale en cas de l'absence de la comptabilité, le pouvoir discrétionnaire réapparaît dans toutes les situations concernées par la dégradation des relations entre le fisc et les contribuables⁴²⁶.

La dégradation de ces relations se manifestent notamment lorsqu'en cas d'inobservation par le contribuable de certaines prescriptions fiscales, l'administration procède d'une manière unilatérale à la reconstitution des bases d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition d'office **(Paragraphe 2).**

Paragraphe 1 : Les méthodes d'évaluation présomptives

La mise en œuvre de méthodes d'évaluation aussi rudimentaires que le régime forfaitaire **(A)** et le régime indiciaire **(B)** est une contrainte obligée pour la fiscalité marocaine qui cherche à manipuler certaines techniques fiscales adaptées à l'économie sous développée.

En effet, le caractère approximatif et approché de ces outils fiscaux est tributaire de leur congruence au contexte économique sous-développé⁴²⁷.

⁴²⁵ - MEHL (L.) & BELTRAME (P.), op. Cit, p.291.

⁴²⁶ - TIALATI (A.), L'administration...op. Cit, p.240.

⁴²⁷ - NGAOSYVATHAN (PH.), op. cit., p.53.

A- Les défaillances du régime d'imposition forfaitaire

Le caractère rudimentaire du régime d'imposition forfaitaire (1) a pour corollaire une marge d'appréciation subjective très étendue lors de l'évaluation du bénéfice forfaitaire (2).

1- Le caractère rudimentaire et approximatif du régime d'imposition forfaitaire

Depuis la réforme fiscale de 1984, le champ d'application du régime d'imposition forfaitaire est limité dès lors qu'il ne fut plus un régime de droit commun, mais un régime optionnel.

Le régime du forfait est régi par les dispositions des articles 40, 41 et 42 du C.G.I. et est applicable sur option formulée dans les conditions de forme et de délai prévues aux articles 43 et 44 du C.G.I. D'une simplicité réductrice, il est fondé sur des éléments rarement conformes à la réalité et souvent source d'iniquité.

En effet, c'est un régime qui ne se fonde pas sur la comptabilité, mais qui appréhende la situation du contribuable à partir d'un certain nombre d'indices comme l'impôt des patentes. Le forfait n'est pas déterminé de manière interne mais externe. Il s'impose au système économique en tant que modalité particulière d'imposition à la différence des autres modalités qui sont le résultat d'un long processus de détermination⁴²⁸.

C'est une méthode qui consiste à évaluer les bases fiscales d'imposition à partir de données considérées comme révélatrices de celles-ci parce qu'ils sont en relation directe avec la matière imposable.

Dans ce cas, l'administration ne cherche plus à déterminer le montant exact de la matière imposable. Elle se contente d'une évaluation approximative effectuée à partir de données qui sont, tantôt définies par la loi ou forfait légal, tantôt fournies par le contribuable lui-même ou forfait individuel. De ce fait, le forfait est le résultat d'une négociation entre l'administration et le contribuable. On l'appelle d'ailleurs forfait conventionnel⁴²⁹.

La renonciation du législateur marocain à l'appréhension de l'intégralité de la matière imposable en adoptant ce régime d'imposition, si ce choix peut être expliqué par la protection de certains contribuables dont les activités économiques relèvent du cadre archaïque, quoi que leur survie soit menacée, ne justifie pas l'existence d'un régime fiscal particulier⁴³⁰. Son application s'est transformée au fil des années en véritable refuge pour de nombreux

⁴²⁸ - LAOUINA (J.), *Les régimes d'imposition forfaitaire au Maroc*, Imprimerie Najah Aljadida, 2000, p.15.

⁴²⁹ - On rappelle que ce régime a été abrogé à compter du 1^{er} janvier 2005.

⁴³⁰ - ALLALI (A.), op. cit., p. 75.

contribuables, qualifiés de « faux forfaitaires », dont l'objectif principal est de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt⁴³¹.

Le choix délibéré de ce régime par la plus grande masse de la population fiscale imposable à l'I.R. peut être justifié par le fait que l'administration fiscale ne s'y intéresse de près que lorsqu'elle est en possession de recoupements dont le montant dépasse, dans une certaine mesure, celui déclaré par le contribuable. A cet effet, peu de contribuables soumis au forfait font l'objet d'une vérification ; ce qui pour eux, représente une certaine « sécurité »⁴³².

Cette réalité peut être confirmée par une simple statistique indiquant l'évolution du nombre de professions ou activités exclues du régime du bénéfice forfaitaire.

Ainsi, En vertu des dispositions du décret n° 2-89-590 du 4 décembre 1989, 38 professions ou activités sont exclues du régime du bénéfice forfaitaire⁴³³.

Ce décret est abrogé par le décret n° 2-08-124 du 28 mai 2009 désignant les professions et activités exclues du régime du bénéfice forfaitaire.

Ce nouveau décret désigne seulement 13 nouvelles activités et professions⁴³⁴ qui viennent s'ajouter aux professions et activités désignées par le décret susmentionné.

Or, si on procède à une simple comparaison numérique entre les professions exclues du régime forfaitaire et celles qui en sont soumises, on constate qu'il y'a une grande différence. Ainsi, on recense près de 793 professions soumises au régime forfaitaire⁴³⁵, alors que le nombre des professions tenant obligatoirement la comptabilité ne dépasse pas 51. Autrement dit, ces dernières ne représentent que 6% du nombre total des professions énumérées.

⁴³¹ - ZAKRAOUI (SG.), « *Le régime forfaitaire d'imposition : Quoi de neuf* », Revue Tunisienne de Droit, N°16, 200, p.391.

⁴³² - LAGHMARI (A.), op.cit., p.113.

⁴³³ - Il s'agit de : Pharmacien ; Editeur ; Libraire ,Imprimeur ; producteurs de films cinématographiques ; Marchands en gros d'orfèvrerie, bijouterie et joaillerie ; marchands en détail d'orfèvrerie, bijouterie et joaillerie ; Transitaires en douane ; Lotisseurs et promoteurs immobiliers ; Marchand de biens immobiliers ; Courtier ou intermédiaire d'assurances ; Représentant de commerce indépendant ; Hôtelier ; Exploitant de clinique ; Exploitant de cinéma ; Exploitant d'école d'enseignement privé ; Exploitants d'auto-école ; Entrepreneur de travaux informatiques ; Assureurs ; Loueur d'avions ou hélicoptères ; Agents de voyages ; Administrateur de biens ; Médecins ; Chirurgiens ; Vétérinaires ; Chirurgien-dentiste ; Radiologue ; Exploitant de laboratoire d'analyse médicales ; kinésithérapeutes ; Architectes ; Topographes ; Géomètres ; Entrepreneur de travaux topographiques ; Avocats ; Conseillers juridiques et fiscaux ; Comptables ; Experts comptables et Notaires.

⁴³⁴ - En vertu des dispositions du décret n° 2-08-124 du 3 Joumada II 1430 (28 mai 2009) désignant les professions et activités exclues du régime du bénéfice forfaitaire. (B.O. n° 5744 du 24 Joumada II 1430 (10 juin 2009). Ces professions et activités sont :

Agents d'affaires ; Changeurs de monnaies ; Commissionnaires en marchandises ; Entrepreneurs de travaux divers ; Expert en toutes branches ; Ingénieurs conseils ; Interprètes, Traducteurs ; Mandataires négociants ; Marchands exportateurs ; Marchands importateurs ; Prestataires de services informatiques ; prestataires de services liés à l'organisation des fêtes et réceptions ; tenants un bureau d'études.

⁴³⁵ - Article 5 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2007. (B.O. n° 5487 bis du 1^{er} janvier 2007).

Déjà, à ce niveau, si on se place dans le contexte des pays développés où la tendance actuelle est d'encourager l'évaluation de la matière imposable par la technique du régime net réel⁴³⁶, nous pouvons mettre en évidence la lourdeur par laquelle évolue le système fiscal marocain et le laxisme qui caractérise le pouvoir décisionnel de l'administration fiscale.

Effectivement, si au bout de deux décennies, 13 professions seulement sont ajoutées aux 38 professions exclues du régime forfaitaires, la généralisation de la comptabilité, l'objectif ultime de la réforme fiscale, semble loin d'être réalisable.

Dans ce contexte, l'utilisation d'un régime sommaire tel le forfait pour asseoir l'impôt sur le revenu fait l'objet de critiques notamment par les contribuables qui tiennent obligatoirement la comptabilité.

A cet effet, pour la confédération patronale (Confédération générale des entreprises marocaines), le forfait sert en réalité d'abri à de très nombreux faux forfaitaires, notamment dans le commerce de détail. Tel qu'il est bâti, elle considère que ce régime alimente l'évasion et la fraude en accordant une prime à la non-transparence, sans compter la concurrence déloyale qu'il exerce envers les P.M.E. La confédération patronale demande une révision des conditions d'éligibilité au forfait en matière fiscale. «Ce régime devrait être une exception tandis que la règle de la mesure comptable doit rester de mise»⁴³⁷.

D'ailleurs, l'une des mesures que nous pouvons qualifier d'insuffisante a été déjà prise dans ce sens à l'occasion de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

En effet, les dispositions de cette loi ont réduit de trois à deux le nombre de seuils de chiffre d'affaires prévu pour l'option au régime du résultat net simplifié ou au régime du forfait dans le cas de l'activité professionnelle soumise à l'IR. Elle a permis de simplifier les régimes d'imposition et de les harmoniser avec les seuils prévus en matière de T.V.A.

Parmi les conditions d'éligibilité au régime du forfait on trouve le critère chiffre d'affaires déclaré. Ce critère ne peut être fiable car les forfaitaires sont dispensés de la tenue d'une comptabilité⁴³⁸.

A l'occasion de la même Loi de Finances, les seuils d'imposition ont été harmonisés en ne retenant comme assujetties que les entreprises en mesure d'accomplir leurs obligations comptables et déclaratives. Ainsi, le seuil d'assujettissement pour les petits fabricants et les

⁴³⁶ - MARTINEZ (J.C.) & DI MALTA (P.), op. Cit, p.277.

⁴³⁷ - MASMOUDI (KH.), « Projet de loi de finances 2012 : Tirs croisés sur le régime forfaitaire », [En ligne], L'économiste, édition n° 3610, du 07/09/2011. Disponible sur : www.leconomiste.com (Consulté le 8/9/2011).

⁴³⁸ - <http://www.profiscal.com> , Consulté le 25/8/2011.

petits prestataires a été relevé à 500.000 dirhams au lieu de 180.000 et le seuil d'assujettissement de 2.000.000 dirhams a été généralisé aux ventes de tous les produits⁴³⁹.

Conscient du fait que le forfait est un mode d'imposition laxiste générateur d'inégalités et contraire au principe selon lequel à « revenu égal impôt égal » sapant de ce fait toute recherche d'équité⁴⁴⁰, le législateur fiscal français a tout simplement procédé à la suppression pure et simple du régime forfaitaire des entreprises industrielles, commerciales et artisanales à compter de l'imposition des revenus de l'année 1999⁴⁴¹.

Malgré l'évidence relative de cette hypothèse qui met en exergue le caractère inique du régime forfaitaire, le conseil constitutionnel français a affirmé que « *Le principe d'égalité n'interdit pas au législateur de tenir compte de la nature particulière de l'activité des diverses catégories de travailleurs indépendants pour édicter les règles fiscales qui leur sont applicables. Ainsi peuvent différer selon les catégories professionnelles les règles relatives au forfait. Il en est de même des règles relatives au régime fiscal des plus-values professionnelles. Dans ces conditions, l'article 82 de la loi de finances pour 1984, qui se borne à aménager le régime fiscal applicable à une catégorie de contribuables se trouvant tous dans la même situation, n'est pas contraire au principe de l'égalité devant l'impôt* ».

A l'instar de son homologue français, le législateur tunisien, constatant le rendement annuel modeste rapporté à l'occasion de l'application de ce régime, a procédé à une stricte limitation du champ d'application du régime forfaitaire, qui s'apparente d'ailleurs à la disparition de ce régime de manière graduelle, à l'occasion de la loi de finances pour l'année budgétaire 2000⁴⁴².

Quant au législateur fiscal marocain, les mesures timides qu'il a entreprises semblent concerner uniquement les seuils d'imposition et consacrer une tendance fortement ancrée dans la culture de l'administration fiscale, à savoir que le régime forfaitaire présente des avantages de commodité et de sécurité en lui procurant des recettes sûres et stables, du moment que son produit est indépendant des variations de la conjoncture.

⁴³⁹ - Ministère de l'économie et des finances, direction des études et des prévisions financières, « *La décennie des réformes et du progrès ...pour un Maroc moderne et solidaire, 1999-2009* » [En ligne], Revue Almaliya spécial N°7 Mars 2009, p. 23. Disponible sur : www.tax.gov.ma , Consulté le 26/08/2011.

⁴⁴⁰ - 83-164 DC, 29 décembre 1983, Journal officiel du 30 décembre 1983, p. 3871, cons. 22 et 23, Rec. p. 67). Jurisprudence du Conseil constitutionnel, tables d'analyse jusqu'au 25 février 2010, p.845/ 2228.

⁴⁴¹ - CASIMIR (J.P.), op.cit., p.16.

⁴⁴² - ZAKRAOUI (SG.), op. cit., p.392.

De telles mesures restent néanmoins insuffisantes et marquent l'hésitation des pouvoirs publics laissant ainsi entrevoir leur incapacité de gérer ce procédé d'imposition qui apparaît de plus en plus comme un signe d'archaïsme et de sous développement.

Dans ces conditions, le processus de détermination du bénéfice forfaitaire semble échapper à toute possibilité qui laisse entrevoir des modalités d'évaluation plus précises dans l'appréciation des facultés contributives du contribuable et aboutir à plus de justice.

2- Le caractère incertain et approximatif du bénéfice forfaitaire

La lecture des dispositions de la loi régissant la détermination du bénéfice forfaitaire montre aisément que cette opération est d'un abord qui n'est pas facile.

En effet, en vertu des dispositions de l'article 40 du C.G.I., le bénéfice forfaitaire est déterminé par application au chiffre d'affaires de chaque année civile d'un coefficient fixé pour chaque profession conformément au tableau annexé au code général des impôts.

Lorsque le contribuable exerce plusieurs professions ou activités auxquelles s'appliquent des coefficients différents, le bénéfice forfaitaire imposable est égal au total des bénéfices forfaitaires dont chacun est déterminé suivant le coefficient qui lui est propre.

$$\text{Bénéfice forfaitaire} = \text{C.A. annuel} \times \text{coefficient fixé pour chaque profession}$$

(Voir tableau annexé au C.G.I.).

Cette formule montre que, pour une profession ou une activité donnée, le bénéfice forfaitaire est une fonction linéaire dont la variable est le chiffre d'affaire. De ce fait, la précision de sa valeur est intrinsèquement liée au degré de précision des éléments constitutifs déclarés du chiffre d'affaires. Or, comme nous le savons, l'évaluation de ces éléments n'est qu'approximative du moment qu'ils ne font pas l'objet d'une comptabilité détaillée et qu'ils dépendent de la conjoncture et des fluctuations du marché.

Par ailleurs, le caractère inique de la méthode d'évaluation du bénéfice forfaitaire est d'autant plus grave que la marge d'appréciation, pour une profession ou activité donnée, des éléments qui constituent le chiffre d'affaires est loin de la réalité, et que, pour des professions ou activités différentes, la différence entre les taux est grande.

Il s'agit en réalité, d'une iniquité horizontale et d'une iniquité verticale qui frappent les assujettis à ce régime fiscal rudimentaire.

A l'instar de beaucoup de pays, le législateur marocain visait par l'adoption de cette technique d'évaluation de lutter efficacement contre le secteur informel⁴⁴³.

Mais, vu son caractère approximatif et incertain, voire arbitraire, conjugué aux insuffisances des moyens humains et matériels de l'administration fiscale, la matière imposable se trouve de ce fait érodée. Il n'est donc pas surprenant de constater que la population des contribuables soumise au régime forfaitaire dépasse largement celle de ceux qui sont soumis aux régimes nets réels⁴⁴⁴.

Cette situation a pour conséquences de compromettre toutes les garanties qu'offre le système déclaratif.

En effet, le caractère arbitraire peut surgir à tout moment, car les aspects positifs de la déclaration contrôlée ne peuvent cacher les difficultés rencontrées par le fisc dans l'établissement réel de l'assiette. Compte tenu du nombre élevé des déclarations fiscales que doivent souscrire les contribuables, il apparaît clairement que l'administration fiscale n'a plus la tâche aisée, puisqu'elle est appelée à contrôler des déclarations dès l'instant qu'elles soient déposées auprès des services concernés⁴⁴⁵.

Conscient des difficultés d'asseoir un impôt sur un bénéfice aléatoire qui pourrait préjudicier aux intérêts du trésor, le législateur a institué, en vertu des dispositions de l'article 42 du C.G.I., un bénéfice minimum qui est une sorte de borne inférieure du bénéfice annuel des contribuables qui ont opté pour le régime forfaitaire.

La détermination du bénéfice minimum⁴⁴⁶ ne correspond nullement au bénéfice que le contribuable peut produire normalement et ne tient pas compte des réalités et de l'évolution des marges dans l'activité considérée et de celles des charges imposées à l'entreprise⁴⁴⁷.

⁴⁴³ - Rapport sur les perspectives du Maroc à l'horizon 2025 : pour un développement humain élevé à l'occasion du cinquantenaire de l'indépendance du Royaume du Maroc, [En ligne], Disponible sur : http://www.rdh50.ma/fr/pdf/rapports_transversaux/perspectives%20pdf.pdf, (Consulté le 12/09/2011).

⁴⁴⁴ - Selon des chiffres avancés par le directeur général des impôts, la répartition des contribuables (entreprises et professionnels) est ventilée comme suit :

Professionnels soumis à l'impôt sur le revenu : 383522 personnes physiques	Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés : 165740 entreprises
Répartition par régime d'imposition : Le réel : 16% Le simplifié : 9% Le forfait : 74%	Répartition par taille : Grandes entreprises : 2% PME : 20% TPE : 78%

ZAGHNOUN (A.), « Imposition des petites entreprises et équité », 4^{ème} conférence globale de l'ITD, Inde, 7-9 décembre 2011.

⁴⁴⁵ - NARHACH (A.), op. cit., p.211.

⁴⁴⁶ - Le mode de calcul du bénéfice minimum en matière d'impôt sur le revenu a connu des réaménagements à l'occasion de la loi de finances pour l'année budgétaire 2004.

En effet, Le bénéfice annuel des contribuables ne peut être inférieur au montant de la valeur locative annuelle normale et actuelle de chaque établissement du contribuable, auquel est appliqué un coefficient dont la valeur est fixée de 0,5 à 10 compte tenu de l'importance de l'établissement, de l'achalandage et du niveau d'activité. Ainsi, le bénéfice minimum est retenu comme résultat professionnel lorsque le bénéfice forfaitaire lui est inférieur.

Au bénéfice minimum s'ajoutent, lorsqu'ils existent, les plus-values, indemnités, subventions et dons en tenant compte des amortissements prévus à l'article 40 du C.G.I.

Le mode de calcul du bénéfice minimum est l'apanage du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale ; ce qui est dans ce cas synonyme d'incertitude, voir même d'arbitraire, notamment, puisqu'on sait que ce régime aveugle, comme l'a qualifié

= Avant 2004 :

Avant les modifications apportées par la loi de finances n° 48.03 pour l'année 2004 en matière d'impôt général sur le revenu, les contribuables placés sous le régime du forfait étaient imposés d'après le revenu le plus élevé, déterminé par comparaison entre le bénéfice forfaitaire et le bénéfice minimum calculés comme suit :

- le bénéfice forfaitaire déterminé par application, au chiffre d'affaires déclaré par le contribuable, d'un coefficient retenu pour la profession ou l'activité exercée (coefficients annexés à la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu) ;

- et le bénéfice minimum obtenu par addition de deux éléments, l'un fixe qui tient compte de la classification de la profession du contribuable dans les tableaux A ou B de l'impôt des patentes, et l'autre=variable déterminé, pour chaque établissement en appliquant à la valeur locative dudit établissement un coefficient allant de 1 à 5.

- Après 2004 :

Afin de simplifier la méthode de détermination du bénéfice minimum des forfaitaires et ne plus recourir à l'impôt des patentes, qui est en cours de réforme, l'article 10 de la loi de finances pour l'année 2004 a procédé :

- À la suppression de l'élément fixe ;

- À la détermination du bénéfice minimum en se basant uniquement sur la valeur locative annuelle, normale et actuelle de l'établissement où l'activité est exercée ;

Et l'application à cette valeur locative des coefficients allant, par fraction d'un demi point, de 0,5 à 10.

Cette nouvelle méthode proposée pour la détermination du bénéfice minimum présente un certain nombre d'avantages pour les contribuables soumis au régime du forfait, notamment une atténuation de la progression du bénéfice minimum, puisque la révision des coefficients qui seront appliqués aux valeurs locatives, se fera par fraction de 0.5 (0.5, 1, 1.5, 2, 2.5...) au lieu des 5 coefficients actuels en chiffres entiers (1 à 5).

La fixation et l'actualisation de ces coefficients sont fonction des circonstances propres à chaque affaire. Elles tiennent compte de l'importance des moyens techniques et humains déployés, du niveau de l'activité, de l'achalandage, de l'emplacement des locaux ou des établissements de vente et de l'ancienneté des loyers pratiqués.

Il est à rappeler que l'élément variable continue à être déterminé pour chaque local ou établissement professionnel en appliquant à la valeur locative, retenue pour le calcul de l'impôt des patentes, un coefficient allant de 0,5 à 10.

Réf. Note circulaire n°713 relative aux dispositions fiscales de la loi des finances n°48-03 pour l'année budgétaire 2004.p.35.

⁴⁴⁷ - COZIAN (M.), précis...op.cit., p.197.

AKESBI⁴⁴⁸, s'applique sans recours aux procédures de rectification de la base imposable, normale ou accélérée, prévues aux articles 220 et 221 du C.G.I.⁴⁴⁹.

L'appréhension aussi exacte que possible de la matière imposable se trouve dans cette situation reléguée en seconde position et c'est l'intérêt financier qui l'emporte.

D'ailleurs, l'arbitraire de ce régime est à l'origine de plusieurs contestations des contribuables et de contentieux para juridictionnels et juridictionnels.

Le défaut d'une comptabilité détaillée et probante, ou même simplifiée dans certains cas, rend la tâche difficile pour le contribuable pour présenter les éléments de preuve qui approuvent ses prétentions ; mais, aussi pour l'administration fiscale qui, en pareils cas, est contrainte de recourir à des estimations approximatives qui reposent sur la subjectivité de l'agent fiscal.

Cerner la valeur locative annuelle normale et actuelle de chaque établissement du contribuable n'est pas une chose aisée.

En effet, la valeur locative est déterminée soit au moyen de baux et actes de location, soit par voie de comparaison, soit par voie d'appréciation directe.

Les modalités de comparaison consiste, comme l'entend le juge marocain, en l'adoption de la moyenne des valeurs locatives qui prédominent le marché et de tenir compte de l'importance de l'emplacement de l'immeuble, tout en écartant les baux les plus chers⁴⁵⁰.

Le choix des éléments de comparaison est une obligation pour l'administration fiscale pour procéder à l'évaluation des bénéfices forfaitaires réalisés par un contribuable ou pour estimer la valeur vénale d'un bien⁴⁵¹.

Or, étant donné le caractère approximatif de ces éléments, ils sont généralement l'objet de litiges entre les contribuables et l'administration fiscale.

Il en est de même des coefficients applicables au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice forfaitaire qui restent l'apanage du pouvoir discrétionnaire de l'agent du fisc.

Le litige surgit notamment lorsque l'administration fiscale procède à un changement du coefficient qui, de ce fait, augmente le montant de la base imposable.

⁴⁴⁸ - AKESBI (N.), L'impôt, l'Etat...op.cit., p.194.

⁴⁴⁹ - Art. 42 du C.G.I.

⁴⁵⁰ - T.A. de Rabat, jugement n°954, dossier n°555-3-04 du 06/06/2005, OUAROUS (AB.) c/L'administration fiscale.

⁴⁵¹ - T.A., de Rabat, jugement n°1362, dossier n°70/01 ش ض, du 06/10/2005.

Or, cette opération n'échappe pas au contrôle du juge qui exige de la part de l'administration fiscale de motiver sa décision en présentant les moyens de preuve qui l'on poussé à procéder à tel changement.

De plus, le juge écarte tout moyen de preuve générale et imprécise. Ainsi, « *les moyens avancés par l'administration pour changer le coefficient 3 par 5 sont insuffisants. En effet, il ne suffit pas de prétendre que l'activité du contribuable a connu un succès notable pour procéder à un tel changement, surtout que le rapport de l'expert chargé de constater les faits affirme que l'activité du contribuable n'a pas connu de changement notable en s'appuyant sur des données fiables telles la situation du local, sa surface, les matériaux de construction, le nombre d'employés et la quantité de marchandise* ⁴⁵² ».

Etant donné le caractère complexe de la technique fiscale exigeant une compétence et des connaissances spéciales et l'approximation par laquelle se présentent plusieurs points litigieux, il importe dans l'intérêt supérieur de la justice de recourir à l'expertise en chargeant des experts compétents non seulement des soins de constater certains faits, mais aussi, en procédant, par voie de raisonnement, de formuler une opinion autorisée sur les causes et les conséquences de certains faits ⁴⁵³.

Or, le recours excessif par le juge marocain à l'expertise comme moyen de preuve exorbitant laisse croire que c'est l'expert qui joue le rôle du juge, quoi que ce dernier garde toujours, par la force de la loi, un pouvoir d'appréciation souverain et ne soit pas lié par le rapport de l'expert.

Ainsi, dans plusieurs cas d'espèce, le litige est tranché dès que le juge fiscal approuve le rapport de l'expert ⁴⁵⁴.

Cette position est d'ailleurs celle de la cour suprême qui affirme dans sa jurisprudence que « *par son pouvoir d'appréciation souverain, le juge approuve le rapport d'expertise lorsqu'il l'estime fondé* ⁴⁵⁵ ».

Mais, il faut souligner que « *le fait de charger un expert pour procéder à la vérification de la comptabilité du contribuable et de présenter au juge un rapport détaillé est une opération purement technique dont le seul objectif est de mettre en évidence la situation fiscale réelle du contribuable ; ce qui ne peut être en aucun cas entendu comme un moyen de preuve en faveur de la partie adverse, d'autant plus que le fait de présenter les pièces justificatives*

⁴⁵² - C.A. de Rabat, Arrêt n°248, dossier n°9/6/133 du 02/05/2007.

⁴⁵³ - AFSCHRIFT (TH.), *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2^{ème} édition, 2004, p.317.

⁴⁵⁴ - T.A., Oujda, jugement n°11, dossier n°154/2001ض, du 17/02/2005.

⁴⁵⁵ - C.S.C.A., décision n°574, dossier n°986/4//2/2002, du 21/07/2004.

de la tenue d'une comptabilité régulière est le seul moyen de preuve qui peut servir pour déterminer le chiffre d'affaires ⁴⁵⁶»

Néanmoins, rien ne garantit que l'évaluation de la capacité contributive du contribuable soit proche de la réalité. En effet, dans certains cas, les parties au litige tombent en désaccord sur les données du rapport d'une première expertise qui est, de ce fait, écartée. Ce qui pousse le juge à ordonner une deuxième expertise, voire une troisième, et ce, jusqu'à ce que les parties au litige soit d'accord sur la majorité des points traités dans le rapport de l'expertise⁴⁵⁷.

Si le recours excessif, par le juge fiscal, à l'expertise présente des avantages incontestables tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale pour cerner aussi exactement que possible la matière imposable, il n'est pas pour autant dépourvu d'inconvénients, puisque les frais de l'expertise présentent une charge supplémentaire, notamment pour le contribuable.

De ce fait, dans plusieurs cas d'espèce, la partie qui n'honore pas son engagement en matière des frais d'expertise se trouve privé d'un moyen de preuve étayant ces prétentions devant le juge qui, pour éviter un déni de justice, doit trancher le litige en s'appuyant sur les moyens de preuve en sa possession.

B- L'arbitraire des méthodes indiciaires

Le caractère approximatif des méthodes forfaitaires est incontestable, la détermination du revenu par application des méthodes présomptives telles les méthodes indiciaires⁴⁵⁸ qui se fondent sur un ensemble d'indices facilement dénombrables et impossible à dissimuler ne reflète en aucun cas la réalité du revenu du contribuable.

En effet, l'évaluation indiciaire tend à privilégier la simplicité et la commodité de l'évaluation par rapport à son exactitude⁴⁵⁹.

Avant même l'approximation, ces méthodes sont caractérisées plutôt par l'extériorité. Elles se veulent objectives et leurs avantages sont certains étant donné que l'impôt est basé sur des manifestations extérieures.

⁴⁵⁶ - C.S.C.A., décision n°574, dossier n°986/4//2/2002, du 21/07/2004.

⁴⁵⁷ - T.A., d'Oujda, jugement n°56, dossier n°214/2004ض.ش, du 06/03/2007.

⁴⁵⁸ - En droit comparé français, l'aboutissement du système indiciaire réside dans la création en 1798 de l'impôt sur les portes et fenêtres, véritable "impôt sur la consommation de l'air et de la lumière". Cette contribution repose sur une assiette excessivement simple, exempte d'inquisition et qui possède le mérite d'une égalité proportionnelle dans la répartition. CASIMIR (J.P.), les signes...op.cit, p.18

⁴⁵⁹ - MEHL (L.) & BELTRAMA (P.), Sciences ...op. Cit, p.291.

Néanmoins, en raison de leur archaïsme et de leur aspect arbitraire, elles sont peu usitées dans l'établissement de l'assiette de l'impôt. Elles ne subsistent dans les systèmes fiscaux évolués que comme techniques accessoires au moyen de contrôle⁴⁶⁰.

L'évaluation de la matière imposable ne peut être qu'approximative, car le contribuable est taxé à partir d'éléments visibles, de signes extérieurs déterminés. Le système consiste, en effet, à déduire, à partir d'indices aisément constatables, la quantité de la matière imposable.

Ce procédé présente un défaut flagrant. C'est la faiblesse du lien entre la réalité même de la matière imposable et l'indice. Elle ne permet pas d'atteindre toutes les facultés contributives et n'aboutit qu'à des approximations grossières⁴⁶¹.

IL ne permet pas ainsi d'assurer une évaluation exacte et déplace l'assiette de l'impôt. En effet, la référence à un signe ou à une valeur connue ne peut être exacte que comme évaluation moyenne, puisqu'elle est fixée, généralement, pour tous les contribuables : elle est donc excessive ou insuffisante par rapport à toutes les bases d'imposition qui se trouvent en deçà ou au-delà de cette moyenne. Et le résultat de ce procédé d'évaluation, c'est qu'il conduit en définitive à asseoir l'impôt sur ce signe ou cette valeur, au lieu et place de la matière imposable que l'impôt prétend atteindre⁴⁶².

Le système indiciaire aboutit ainsi à asseoir l'impôt sur des fictions, car le signe extérieur n'est pas toujours un indice exact de la fortune. Le loyer, par exemple, n'est pas très souvent en rapport avec le revenu exact du locataire : il varie suivant la localité, les charges de famille, les goûts, la profession exercée, et il entraîne, dans tous les cas, un prélèvement relativement plus fort sur les petits revenus que sur les gros. Comme conséquence direct de cet état de choses, le système indiciaire aboutit à violer la règle de l'uniformité de l'impôt.

De plus, l'impôt assis sur les signes extérieurs ignore la situation personnelle du contribuable : il a un caractère de stricte réalité qui méconnaît certains principes de la justice fiscale.

Malgré les imperfections de la méthode d'évaluation du revenu imposable d'après les signes extérieurs, son application était pour une partie de la doctrine une exigence pour le système fiscal du Maroc où règne la consommation ostentatoire.

En effet, dans le cas de la société marocaine et afin d'approcher de plus près la réalité objective, cette méthode est indispensable. En cas de disproportion marquée entre le train de

⁴⁶⁰ GEFROY (J.B.), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, P.U.F., 1^{ère} Edition, Paris, 1993, p.288.

⁴⁶¹ - Ibid.

⁴⁶² - TROTABAS (L.) & COTTERET (J.M.), op. Cit, pp.35-36.

vie du contribuable et les revenus qu'il déclare, l'administration peut imposer ce redevable sur la base d'un revenu déterminé forfaitairement, en appliquant à certains éléments de son train de vie, un barème fixé par la loi

Mais le problème majeur qui pourrait affecter négativement la mise en œuvre de cette procédure est qu'elle peut conduire à l'arbitraire et à pénaliser la consommation des individus qui vivent au dessus de leurs moyens, tandis que les titulaires des revenus élevés qui épargnent d'avantage seront sous-imposés⁴⁶³.

Par ailleurs, tous les revenus ne sont pas susceptibles de se manifester par des signes extérieurs. Avec le système indiciaire, certains revenus dont l'existence ne se manifeste pas par aucun signe extérieur échappent forcément à l'impôt⁴⁶⁴.

Cette problématique de mise en œuvre de la méthode de l'établissement de l'impôt par les signes extérieurs a été l'objet de critiques, notamment à l'occasion de la proposition du projet de loi de finances par le gouvernement marocain qui projette d'intégrer dans le corpus de la loi des finances pour l'année budgétaire 2012 une nouvelle disposition qui taxe les signes extérieurs de richesse en instituant un impôt sur la fortune.

En effet, un parlementaire explique que « déjà en 2004, nous avons plaidé pour un impôt sur la fortune et non sur les signes extérieurs de richesse car une grande différence persiste : une personne possédant des milliards en compte bancaire mais ne représentant aucune richesse ostentatoire ne serait pas assujettie à cette nouvelle taxe. Il suffira donc de rouler en Fiat Uno et non en Maserati pour se mettre à l'abri de cet impôt⁴⁶⁵ »

De ce fait, la taxe proposée ne cible pas les richesses, mais ceux et celles qui affichent les leurs.

D'ailleurs, ce côté négatif des signes extérieurs n'est pas nouveau. En effet, il a été soulevé par CASIMIR dans son ouvrage consacré aux signes extérieurs en montrant que « parmi les fantasmes qui hantent l'esprit des contribuables français, l'un des plus constants est assurément celui des signes extérieurs de revenus ou de richesse. Au moment d'acquérir une résidence secondaire, de changer d'automobile, voire de s'inscrire à un club de golf, le contribuable se demande avec inquiétude s'il n'est pas coupable de quelque délit fiscal,

⁴⁶³ - ZEMRANI (A.B), op. Cit, p.319.

⁴⁶⁴ - EL GADI (A.), op. Cit, pp.51-52.

⁴⁶⁵ - HAFIDI (M.A), *Impôt sur la fortune, l'effet de mode*, [En ligne] Le Soir, quotidien marocain d'information générale, du 07/09/2011. Disponible sur : <http://www.lesoir-echos.com>

d'étalage intempestif de luxe, et s'il n'encourt pas la vindicte de l'administration des impôts ⁴⁶⁶».

Si la tendance actuelle et de recourir aux signes extérieurs, il ne faut pas donc perdre de vue que les conditions de leur mise en œuvre deviennent complexe et l'établissement de la balance de trésorerie sera mal supportée par les contribuables.

Ainsi, quelque soit les efforts d'objectivité de l'administration fiscale, des litiges peuvent naître à l'occasion de la mise en œuvre de cette procédure. Les contribuables de bonne foi seront les premières victimes de ce système dès lors que seulement les revenus ou richesses apparents feront l'objet d'une imposition ; par contre, on ne peut imaginer, comment le fisc, avec des moyens aussi limités, peut-il appréhender les revenus et richesses non apparents.

Paragraphe 2 : La détermination unilatérale des revenus : des méthodes de reconstitution de la matière imposable estimatives

La détermination de la matière imposable de manière aussi rigoureuse que possible est l'objectif ultime de toute législation fiscale qui se veut équitable. Atteindre un tel objectif est tributaire du respect des mécanismes de la procédure contradictoire afin de préserver et les droits du contribuable et les intérêts du trésor.

Mais, ce n'est pas toujours le cas, notamment en cas de défaillance du contribuable. En effet, l'obligation de prélever l'impôt qui pèse sur le fisc, contraint ce dernier à recourir à certaines procédures exorbitantes pour que le contribuable obtempère et honore ses obligations.

Or, le problème ne réside pas dans la mise en œuvre de ces procédures, tant que l'administration respecte les dispositions qui les régissent, mais, le problème est de faire usage de ces procédures pour procéder à une évaluation disproportionnée de la matière imposable par rapport à la capacité contributive du contribuable.

Ces procédures ont ainsi un caractère de sanction : elles conduisent l'Administration fiscale à déterminer unilatéralement les bases d'imposition du contribuable.

Pour les contribuables qui tiennent une comptabilité lorsque celle-ci est pour eux obligatoire et dépose dans les délais leurs déclarations fiscales, les redressements qui leur sont éventuellement appliqués sont entourés d'une garantie fondamentale : la procédure est contradictoire. Mais les contribuables peuvent aussi s'enfermer dans une attitude de refus en

⁴⁶⁶ - CASIMIR (J.P.), les signes...op.cit, p.1.

ne tenant pas de comptabilité, en ne fournissant pas de déclaration ou en donnant à penser à l'Administration qu'ils se livrent à des manœuvres frauduleuses. Celle-ci, qui ne peut alors exercer correctement son contrôle, a la possibilité d'appliquer (et cela a, dans une certaine mesure, un caractère de sanction), des procédures d'office qui sont évidemment plus rigoureuses⁴⁶⁷.

En d'autres termes, En cas de méconnaissance par le contribuable de certaines prescriptions fiscales considérées comme fondamentales pour la viabilité, légalité et l'acceptabilité du système fiscal, l'administration a l'obligation d'intervenir unilatéralement pour procéder à la reconstitution de la base imposable en taxant d'office le contribuable. Ces prescriptions sont les obligations comptables, les obligations déclaratives et l'obligation de coopérer avec l'administration dans les opérations de contrôle fiscal⁴⁶⁸.

S'agissant de l'ampleur de ces procédures, ce sont des actions limitativement prévues par la loi. Mais leur signification théorique au regard des principes généraux de la procédure fiscale et plus encore leur impact psychologique sur le contribuable qui semble en ces circonstances livré à la merci de l'Administration leur confère dans la doctrine et la jurisprudence une importance disproportionnée par rapport à la fréquence de leur utilisation⁴⁶⁹.

Les procédures d'office en matière d'impôt sur le revenu regroupent :

— les taxations d'office, qui conduisent à la détermination unilatérale du revenu global du contribuable **(A)** ;

— les évaluations d'office, qui ne s'appliquent qu'à certains revenus catégoriaux de l'impôt sur le revenu lorsque la déclaration des résultats n'a pas été déposée dans les délais légaux et la rectification d'office qui s'applique en matière d'imposition des résultats, dans l'hypothèse de non présentation d'une comptabilité complète et probante lorsque celle-ci est exigée par la loi **(B)**.

⁴⁶⁷ - LOUIT (C.), op. Cit, p.495.

⁴⁶⁸ - MIGNON (E.M.), *La charge de la preuve : peut-on parler d'équité ?*, In, HATOUX (B.), *droit du contribuable, états des lieux et perspectives*, Economica, Paris, 2002, p.54.

⁴⁶⁹ - GOUR (C.), MOLINIER (J.) & TOURNIÉ, (G.), *Procédure fiscale*, Paris, P.U.F., collection Thémis, 1982, p.148.

A- La détermination unilatérale du revenu global du contribuable

La procédure de taxation d'office est assurément la procédure la plus significative⁴⁷⁰. Elle est régie par les dispositions des articles 228, 229 et 230 du C.G.I. Elle est appliquée en cas de défaut de déclaration du résultat fiscal, du revenu global, de profit, de chiffre d'affaires, de présentation d'actes ou de conventions ou pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle.

Le code général des impôts ne donne aucune définition de la taxation d'office ; c'est une procédure d'exception et un mode d'imposition du revenu global.

Si la déclaration par le contribuable bénéficie d'une présomption formelle d'exactitude qui ne peut être éventuellement écartée que par la preuve contraire apportée par l'administration à la suite de son contrôle, l'institution de la taxation d'office est prévue par la législation dans les cas où la nécessaire coopération du contribuable ferait défaut.

Il en est ainsi au cas où le contribuable ne souscrirait pas de déclaration ou, en tout cas, ne souscrirait pas de déclaration dans les délais légaux, ou encore s'abstiendrait de répondre aux demandes d'éclaircissements du contrôleur, empêchant ainsi le contrôle de sa déclaration.

Si la mise en œuvre des procédures contradictoires est la règle, la procédure de taxation d'office devrait être l'exception. C'est d'ailleurs la position de la cour suprême qui, dans un arrêt du 31/05/2001, affirme que « *les dispositions régissant la procédure de rectification normale régit par l'article 107 de la loi 17-89 relative à l'I.G.R. sont des règles impératives, et toutes violation de ces dispositions a pour conséquence l'annulation de l'imposition*⁴⁷¹ »

Cette jurisprudence est adoptée par les autres juridictions de degré inférieur. Ainsi, dans jugement du tribunal administratif de Rabat affirme dans un attendu que « *Conformément à une jurisprudence constante, la procédure d'imposition est intrinsèquement liée à*

⁴⁷⁰ - Pour avoir une idée claire sur l'ampleur et l'évolution de cette procédure, on peut procéder à la comparaison des dossiers réglés par voie d'accords et ceux taxés d'office pendant ces dernières années.

Ainsi, le montant des droits recouvrés, par motif de taxation d'office en 2008 s'élève à 56 864 milliers de DH, enregistrant une augmentation de +124% par rapport à l'exercice 2007.

Quant aux droits recouvrés à amiable (accord), ils ont enregistré une augmentation de +29,9% par rapport à l'exercice 2007.

Pour l'exercice 2009, les droits recouvrés par voie de taxation d'office s'élève à 16472 milliers de DH, soit une diminution nette de - 71% par rapport à l'exercice 2008. =

= Pour les droits recouvrés par voie d'accord, leur montant s'élève 4096467 milliers de DH, soit une variation de +28,5% par rapport à 2008.

Si l'administration fiscale interprète le rendement positif des dossiers réglés par voie d'accord par la politique qu'elle mène et qui consiste à privilégier la voie amiable, elle ne donne par contre aucune explication sur l'instabilité des recettes collectés par voie de taxation d'office et qui vacille de manière brutale d'année en année.

⁴⁷¹ - C.S.C.A., décision n°386 du 31/05/2001 publiée dans la R.E.M.A.L.D., n°62, pp.291-293. (En arabe).

l'observation par l'administration et le contribuable de la procédure du contradictoire. C'est une garantie essentielle qui permet au contribuable d'être en mesure de se défendre avant que l'administration procède à la mise en œuvre de la taxation d'office. Et afin d'éviter au contribuable les conséquences de mise en recouvrement, l'administration doit, avant de mettre en œuvre la procédure de taxation d'office, le mettre préalablement en demeure et de respecter strictement les règles de notification prévues par la législation⁴⁷² ».

Outre ces garanties accordées au contribuable lors de la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office, la cour suprême a consacré dans sa jurisprudence le droit de défense lors de la reconstitution des bases d'imposition par l'administration en affirmant le droit du redevable à la procédure du contradictoire. En effet, dans une affaire, en se basant sur les informations dont elle dispose, l'administration a estimé que le contribuable a affranchi le seuil légal lui permettant de continuer à bénéficier du régime d'imposition forfaitaire auquel il était soumis et doit, en conséquences, passer au régime d'imposition réel. De ce fait, elle a procédé à la régularisation de sa situation fiscale en application de l'article 103⁴⁷³ de la loi 17-89 relatif à l'imposition d'office.

Traitant de ce point litigieux, la cour suprême a annulé la procédure de taxation d'office en écartant l'application de l'article 103 par lequel l'administration a étayé ses arguments. La cour affirme que l'objet de cet article est l'organisation de la procédure d'imposition d'office et ne concerne aucunement la rectification de la base d'imposition. Les conditions de mise en œuvre de cet article sont prévues dans les deux cas suivants : lorsque le contribuable ne produit pas sa déclaration du revenu global ou lorsqu'il produit une déclaration incomplète. Or dans le cas d'espèce, l'administration affirme que le contribuable a produit une déclaration dont le montant dépasse nettement le seuil légal du régime forfaitaire auquel il était soumis.

⁴⁷² - T.A., de Rabat, jugement n°433, dossier n°737-3-04, du 14/03/2006, ADEL (M.) c/D.G.I.

⁴⁷³ - L'article 103 (B.O. n°4023 du 06/12/1989) a été abrogé par l'article 22 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2005.

- L'article 103 dispose que : Le contribuable qui n'a pas produit, dans les délais prescrits aux articles 100 et 102 ci-dessus sa déclaration du revenu global ou qui produit une déclaration incomplète, sur laquelle manquent les renseignements nécessaires pour l'assiette ou le recouvrement de l'impôt, est invité, par lettre recommandée avec accusé de réception, à déposer ou à compléter sa déclaration dans le délai de trente jours suivant la date de réception de la dite lettre.

Si le contribuable ne dépose ou ne complète pas sa déclaration dans le délai de trente jours précités, l'administration l'informe, par lettre recommandée avec accusé de réception, des bases qu'elle a évaluées et sur lesquelles le contribuable sera imposé d'office si ce dernier ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration dans un deuxième délai de trente jours suivant la date de réception de ladite lettre d'information.

Les droits résultant de cette taxation ainsi que les majorations y afférentes, ne peuvent être contestés que dans les conditions prévues à l'article 114 de la présente loi.

De ce fait, la cour tranche le litige en annulant la procédure d'imposition d'office du fait que les deux conditions précitées pour sa mise en œuvre ne sont pas remplies⁴⁷⁴.

La taxation d'office des bases d'imposition n'est pas, pour l'administration, assimilable à l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire. L'administration doit s'attacher à faire une « évaluation aussi exacte que possible » des éléments qui concourent à la détermination des bases d'imposition « de manière à éviter l'établissement d'imposition manifestement excessives ou insuffisantes ».

Outre le fait d'établir la validité de la procédure suivie, l'administration doit faire connaître au contribuable, comme au juge de l'impôt, la méthode adoptée et les calculs effectués pour déterminer les bases d'imposition afin de permettre éventuellement au contribuable de les discuter⁴⁷⁵.

Dans le cas où l'administration fiscale n'est pas en mesure de calculer l'assiette de l'impôt, du fait que le contribuable n'a pas communiqué les bases en s'abstenant de souscrire une déclaration, l'administration a le devoir de l'estimer.

Pour procéder à une telle estimation, celle-ci doit se rapprocher le plus possible des faits et de la réalité. Le résultat de l'estimation doit économiquement être possible et raisonnable.

Cette procédure n'a pas pour but de punir le contribuable. « Les estimations lunatiques », non fondées, sont interdites. Les erreurs grossières d'estimation, reposant sur des considérations arbitraires, peuvent générer des impôts exagérés et des suppléments excessifs.

Ainsi, une assiette d'imposition peut être jugée arbitraire dès lors qu'il n'est pas possible de connaître les opérations qui ont permis cette opération⁴⁷⁶.

B- La détermination unilatérale des revenus catégoriels : cas des revenus professionnels

La procédure d'évaluation d'office, par opposition à la procédure de taxation d'office qui concerne l'ensemble des revenus du contribuable, concerne seulement les cédules du revenu global tel que les revenus professionnels. Elle s'applique aussi bien pour l'absence ou

⁴⁷⁴ - C.S.C.A., décision n°652, dossier n°2160/5/1/97, du 27/08/1998, affaire Ahmed Iraki c/D.G.I., cité par : KASRI (M.), *Le rôle du juge...op.cit.*, p.197.

⁴⁷⁵ - LAMBERT (T.), *Contrôle fiscal : droit et pratique*, P.U.F., 1992, p.142.

⁴⁷⁶ - PREISSER (M.), *Les sanctions administratives fiscales en Allemagne*, [En ligne], In, THIERRY (L.) & LIEB (J.P.), *Les sanctions administratives fiscales : aspect de droit comparé*, L'Harmattan, 2006, p.27. Disponible sur : <http://books.google.fr/> , Consulté le 25/09/2011.

la tardivité de déclaration que pour les irrégularités que celle-ci comporte, notamment l'omission de certains documents⁴⁷⁷.

Autrement dit, « l'évaluation d'office se distingue de la taxation d'office en ce qu'elle porte sur des revenus catégoriels et non sur le revenu global d'un contribuable. Elle est donc susceptible d'être provoquée par le défaut de souscription non pas à la déclaration d'ensemble mais d'une déclaration spéciale dans les délais légaux. Sa mise en œuvre est, de ce fait, conditionnée par la preuve de la matérialité du défaut ou d'incomplétude de déclaration annuelle des résultats dans le délai légal⁴⁷⁸ ».

Cette différence d'ordre terminologique entre taxation d'office et évaluation d'office, en droit comparé français, sert uniquement à désigner la nature des infractions susceptibles d'entraîner une imposition d'office ; l'évaluation d'office sanctionne le défaut ou le retard des déclarations de certains revenus catégoriels. Les autres procédures d'imposition d'office, liées à l'idée de déclaration d'ensemble, qu'il s'agisse d'un résultat ou d'un chiffre d'affaires, sont rangées dans la catégorie des taxations d'office⁴⁷⁹.

En droit fiscal marocain, cette distinction terminologique n'est pas perceptible du moment que et la doctrine et la jurisprudence fiscale font usage d'une seule expression (الفرض التلقائي) pour signifier ses deux acceptions confondues susmentionnées.

Un tel usage terminologique équivoque fut aussi sienne pour une partie de la doctrine fiscale française qui parlent indifféremment, contrairement à la législation fiscale, de « taxation d'office » ou « d'évaluation d'office », a été condamné par d'autres auteurs⁴⁸⁰.

D'ailleurs, l'interférence d'ordre sémantique des deux procédures peut induire en erreur les contribuables et être à l'origine de contentieux fiscaux. En effet, si le contribuable a souscrit la déclaration de son revenu global (et n'encourt pas de taxation d'office), il n'est pas à l'abri d'une évaluation d'office qui, comme nous l'avons déjà évoqué, sanctionne le défaut ou la tardivité de déclaration de certains revenus catégoriels⁴⁸¹.

⁴⁷⁷ - TIALATI (A.), L'administration...op. Cit., p.241.

⁴⁷⁸ - GOUR (C.), MOLINIER (J.) & TOURNIEE (G.), op. Cit., pp.29-30.

⁴⁷⁹ - CASIMIR (J.P.), Contrôle..., op. Cit., p.203.

- Pour un exemple caractéristique relatif à la différence entre l'évaluation d'office en matière de bénéfices industriels et commerciaux et la taxation d'office voir l'arrêt du conseil d'Etat : C.E., 7^e et 9^e sous section, req. n° 81365, du juillet 1992.[En ligne], Disponible sur : <http://www.conseil-etat.fr/>, (Consulté le 25/09/2011).

⁴⁸⁰ - AMSELEK (PA.), *Rapport général introductif sur la procédure de taxation d'office*, In, Actes des journées organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg les 3 et 4 mai 1979, *La taxation d'office à l'impôt sur le revenu*, L.G.D.G., Paris, 1980, p.20.

⁴⁸¹ - CASIMIR (J.P.), Contrôle...op. Cit., p.230.

Ainsi, outre l'obligation pour le contribuable de souscrire une déclaration annuelle de son revenu global, il est tenu, selon le nouveau échéancier, prévu par l'article 7 de la loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010, de souscrire une déclaration des revenus professionnels :

- Avant le 1er mars de chaque année, pour les titulaires de revenus professionnels, déterminés selon le régime du bénéfice forfaitaire, et/ou de revenus autres que les revenus professionnels ;

- Avant le 1er avril de chaque année, pour les titulaires de revenus professionnels déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié.

La mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office par l'administration est bien purement une sanction d'ordre procédurale. Mais, le contribuable ne doit pas subir une imposition supérieure à celle qui aurait normalement été mise à sa charge dans le cadre du système d'imposition de droit commun. L'administration doit ainsi avoir les moyens d'investigation nécessaires pour cerner aussi exactement que possible la faculté contributive du contribuable et ce, comme l'exige la jurisprudence du conseil d'Etat français, « dans la limite des présomptions résultant des renseignements recueillis par l'administration »⁴⁸².

Par ailleurs, la même jurisprudence française ainsi que celle de la cour suprême du Maroc, affirment que certaines garanties du contribuable doivent être observées lors des impositions d'office.

Ainsi, la procédure d'imposition d'office n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification⁴⁸³ d'une première mise en demeure et que les bases ou les éléments servant au calcul des impositions d'office sont portées à la connaissance du contribuable, trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions, au moyen d'une notification qui précise les modalités de leur détermination⁴⁸⁴.

⁴⁸² - AMSELEK (PA.), op. Cit., p.33.

⁴⁸³ - Le problème de la procédure de notification a été l'objet de plusieurs contentieux opposant l'administration et le contribuable. Pour mettre fin à une multitude d'ambiguïtés qui étaient à l'origine de plusieurs litiges, le code général des impôts dispose dans son article 219, 2° que :

« si le pli n'a pu être remis au contribuable à l'adresse qu'il a communiquée à l'inspecteur des impôts, lorsque l'envoi du document a été fait par lettre recommandée avec accusé de réception ou par l'intermédiaire des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative, et qu'il a été retourné avec la mention non réclamé, changement d'adresse, adresse inconnue ou incomplète, locaux fermés ou contribuable inconnu à l'adresse indiquée, dans ces cas, le pli est considéré avoir été remis, après l'écoulement d'un délai de **dix (10) jours** qui suit la date de la constatation de l'échec de la remise du pli précité ».

⁴⁸⁴ - C.S.C.A., décision n° 619, dossier n° 674/1/2000, BERRADA (T.) c/D.G.I.

- Cour Administrative d'appel, 3^e chambre, du 24 juin 1997, n° 95BX01312, Inédit au recueil Lebon.=

Mais il est de toute évidence que la mise en œuvre de cette procédure est source d'iniquité dès lors qu'elle est à l'origine d'un déséquilibre bien réel entre l'administration fiscale et le contribuable. En effet, dans ces conditions, la preuve constitue une contrainte lourde pour tous les contribuables, que ceux-ci aient ou non respectés leurs obligations fiscales. Un tel déséquilibre peut s'illustrer par divers cas d'espèce.

Ainsi, lors de la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office, le contribuable peut être confronté à une taxation exagérée. S'il n'a aucune pièce pour étayer sa contestation, ce qui est généralement le cas, puisque l'absence de déclaration et l'absence de comptabilité et de pièces justificatives vont le plus souvent de pair, il ne peut pas prouver le caractère exagéré des redressements puisque de simples allégations ne suffisent pas⁴⁸⁵.

Il en est ainsi dans un cas d'espèce⁴⁸⁶, suite à la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office, un avocat conteste le fait que les bases d'imposition qui lui ont été notifiées par l'administration fiscale sont exagérées et que leur calcul ne repose sur aucune base juridique, procédurale ou une comptabilité fiable.

Pour étayer ses prétentions, le redevable allègue que les pièces justificatives présentées par l'administration fiscale ne réunissent pas les conditions prévues par les dispositions de l'article 440⁴⁸⁷ du Dahir des obligations et contrats et qu'elles sont rédigées en langue française.

Le juge fiscale a qualifié d'insuffisantes et de non sérieuses les allégations du contribuable et a, de ce fait, rejeté sa requête.

Cette procédure peut aussi s'avérer rude pour les contribuables. Il arrive que cette procédure touche des contribuables de bonne foi, mais qui, non avertis, sont dans l'impossibilité d'apporter la moindre justification. Ainsi lorsque la différence entre les revenus déclarés et les revenus suspectés par l'administration provient d'économies personnelles en liquide, de prêts familiaux, de vente de bien d'occasion...la procédure exige la conservation et la production de justifications et de preuves de nature quasi comptable de la

= C.A.A., 3^e chambre, du 5 février 2001, n° 99MA00723 Inédit au recueil Lebon.

⁴⁸⁵ - MIGNON (E.), op. cit., p.62.

⁴⁸⁶ - T.A. de Rabat, jugement n° 205, dossier n°225-3-04, OGZAL (B.) c/D.G.I., du 15/02/2002.

⁴⁸⁷ - L'article 440 du code des obligations et contrats (modifié et complété par la loi n°53-05) dispose que :

Les copies faites sur les originaux des titres authentiques ou des écritures privées ont la même valeur que les originaux, lorsqu'elles sont certifiées par officiers publics à ce autorisés dans les pays où les copies ont été faites. La même règle s'applique aux photographies de pièces faites sur les originaux.

Les copies d'un acte juridique établi sous forme électronique sont admises en preuves dès lors que l'acte répond aux conditions visées aux articles 417-1 et 417-2 et que le procédé de conservation de l'acte permet à chaque partie de disposer d'un exemplaire ou d'y avoir accès.

part de particulier qui n'ont aucune obligation légale en ce sens⁴⁸⁸. Les justifications qu'il doit apporter peuvent le mettre dans l'embarras, l'intéressé n'ayant pas forcément conservé les éléments nécessaires pour répondre d'une façon satisfaisante. La justification des mouvements des comptes bancaires est, sur ce dernier point, caractéristique⁴⁸⁹.

Ainsi, en l'absence de comptabilité, les méthodes de reconstitution de la matière imposable sont généralement estimatives et n'échappent pas de toute évidence à la critique. A titre illustratif, dans un cas d'espèce, l'administration a recouru à une estimation forfaitaire et a évalué à 600 DH le revenu professionnel quotidien d'un médecin et ce, en se basant sur des comptes bancaires suspectés et qu'elle a découvert suite à ses propres investigations et pour lesquels le redevable n'a pas souscrit de déclaration⁴⁹⁰.

La mise en œuvre d'une telle procédure d'office entraîne pour le contribuable des conséquences qui touchent notamment à la défense de ses intérêts.

Ce dernier se trouve privé de droit de se pourvoir devant la commission locale de taxation et la commission nationale de recours fiscal. Ce qui n'est pas sans répercussions négatives sur la détermination de la base imposable à l'IR.

En effet, les montants retenus sont fixés à la discrétion de l'inspecteur. Ils peuvent découler des bases retenues l'année précédente, faire l'objet d'évaluation forfaitaire ou être le résultat de l'exploitation de recoupements. Dans tous les cas, la charge de la preuve se trouve renversée en cas de contestation auprès de l'administration dans la mesure où celle-ci estime qu'il incombe au contribuable, compte tenu des circonstances dans lesquelles l'imposition a été faite, de prouver que les bases retenues par l'administration sont fausses ou exagérées⁴⁹¹.

Ainsi, dans la plupart des cas litigieux, nous constatons que les allégations des contribuables, si' elles devraient porter sur la contestation des bases exagérées, elles insistent généralement sur la contestation des conditions d'application de la procédure d'évaluation d'office elle-même. Cette situation montre clairement que les contribuables éprouvent généralement des difficultés à assumer la charge de la preuve lorsqu'il s'agit de l'aspect technique de l'impôt.

⁴⁸⁸ - LAGHMARI (A.), op. cit, pp. 20-21.

⁴⁸⁹ - CASIMIR (J.P.), Les signes...p.49.

⁴⁹⁰ - T.A. de Rabat, jugement n° 1317, dossier n°1042-3-05, du 30/10/2006, LAHMOUCH (M.) c/D.G.I.

⁴⁹¹ - LAGHMARI (A.), op. Cit, pp.20-21.

En fin de compte, nous pouvons affirmer que le caractère incertain et approximatif du système d'évaluation de la matière imposable est dû dans une large mesure à l'inaccessibilité et l'inintelligibilité de la norme fiscale et à la capacité d'action limitée de l'administration fiscale, l'imperfection des techniques et modalités d'imposition est un autre facteur qui est à l'origine de l'invraisemblance et l'iniquité de ce système. En effet, l'inadaptation des structures économiques à un système d'évaluation plus moderne pérennise l'application de certaines techniques rudimentaires, voire arbitraires.

La défaillance du système d'évaluation de la matière imposable à l'impôt sur le revenu à un aspect négatif double : d'une part, elle préjudicie au contribuable par son caractère inique et bafoue ainsi le principe de l'égalité devant l'impôt ; d'autre part, elle constitue une brèche ouverte aux manœuvres frauduleuses, ce qui élude une part non négligeable de recettes fiscales au trésor.

La mise en œuvre de techniques d'évaluation rudimentaires et arbitraires constitue un refuge pour les faux forfaitaires et est de ce fait un facteur majeur de non transparence et d'incivisme fiscal qui alimente la fraude et l'évasion fiscale.

A notre avis, la remise en cause de telles techniques est tributaire d'une volonté politique plus que de conditions objectives relatives au dualisme des structures économiques. En effet, le réaménagement de ces techniques est lié au choix des conditions d'éligibilité du régime et à l'efficacité du contrôle fiscal qui est l'apanage de la volonté politique du gouvernement.

Ainsi, il est impératif de procéder à une réforme fiscale qui rompt avec le laxisme fiscal en incitant les contribuables à opter pour les régimes d'imposition réels. Mais, cet objectif ne peut être atteint que si le passage du régime du bénéfice forfaitaire au régime du résultat net simplifié ou à celui du régime du résultat réel s'opère de manière irrévocable.

On peut d'ailleurs s'inspirer du modèle tunisien⁴⁹² qui, pour maîtriser le régime forfaitaire, la promulgation de la loi de finances 2000 a institué une procédure accélérée de reclassement au régime réel des contribuables bénéficiaires, s'il a été prouvé qu'ils ne remplissent pas l'une des conditions d'éligibilité au régime forfaitaire à l'exception de la condition relative au chiffre d'affaire. Ces conditions sont variées et restrictives et doivent être réunies de façon cumulative de telles manières que certains contribuables ne peuvent plus aspirer au bénéfice de ce régime d'imposition.

⁴⁹² - Pour d'amples informations, se référer à : ZAKRAOUI (S.), op. Cit., p.389 et s.

La rationalisation du régime d'imposition forfaitaire est donc une volonté politique qui doit déclencher une opération d'assainissement du forfait en imposant aux fiefs où sévit la fraude fiscale l'option pour l'un des deux régimes d'imposition réels.

Le retrait du régime d'imposition forfaitaire devrait, évidemment, respecter les garanties du contribuable en lui notifiant dans les conditions légales une décision motivée de retrait du régime forfaitaire.

Dans la situation du Maroc, nous sommes conscients du poids du grand nombre de contribuables bénéficiant de ce régime et la résistance au changement est aussi grande. La prise d'une décision audacieuse par le gouvernement ne pourrait être que bénéfique pour moderniser notre système fiscal.

Conclusion du deuxième titre

L'in vraisemblance du système d'évaluation de la matière imposable à l'impôt sur le revenu est le résultat d'une multitude de facteurs dont le pouvoir discrétionnaire détenu par une administration bureaucratique et la mise en œuvre de modalités et techniques approximatives et iniques sont les principales caractéristiques.

D'autant plus grave que, le champ de ces défaillances prend de l'ampleur pour toucher aussi les régimes d'imposition réels. Ainsi, l'inadaptabilité du système fiscal à la structure économique est un obstacle pour une application correcte des règles comptables. Ce qui provoque le retour du pouvoir discrétionnaire, qui est généralement synonyme de l'arbitraire, et la dégradation de la relation contribuable-administration.

Par ailleurs, vu la contrainte de l'insuffisance des moyens de contrôle, l'administration fiscale n'a pas d'autres choix que le recours systématique à des mesures exorbitantes telles sanctions pour cerner la capacité contributive du contribuable ; mais, les conséquences de telles mesures peuvent contrarier les objectifs de rendement escomptés par l'administration fiscale, car au lieu d'obtempérer, le contribuable pourrait recourir à des manipulations frauduleuses comme signe de révolte contre l'arbitraire du fisc.

Le fait que l'administration conserve toujours des modes de gestion des bases imposables à l'IR obsolètes ne peut que faire perdurer la complexité et l'iniquité du système fiscal.

Ainsi, le principe minimal d'équité horizontale, à savoir, « à revenu égal, impôt égal », fondement essentiel du consentement à l'impôt, et sans lequel il ne peut donc exister d'impôt juste et accepté par tous, n'est tout simplement plus respecté dans le système actuel, et cette situation menace à nos yeux l'ensemble de l'édifice⁴⁹³.

Le processus de détermination de la base imposable est d'autant plus fragile que les moyens permettant d'apprécier aussi exactement que possible la capacité contributive du redevable sont limités ou tout simplement inexistants. L'absence d'une comptabilité probante ou de pièces justificatives de la situation fiscale du contribuable constitue une sorte d'insécurité juridique dès lors que les dossiers sont traités par des agents moins expérimentés et dépassés par leur grand nombre.

L'une des conséquences de cette situation est que la détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu est caractérisée par l'absence de prise en compte des réalités économiques du contribuable. L'aggravation des marges de risque d'erreur dépend ainsi de

⁴⁹³ - LANDAIS (C.), PIKETTY (T.) & SAEZ (E.), *Pour une révolution fiscale : un impôt sur le revenu du XXI^{ème} siècle*, [En ligne], éd. Seuil, disponible sur : www.revolution-fiscale.fr, (Consulté le 25/10/2011), pp.8-9.

l'appréciation subjective de l'agent fiscal et de son habilité de mettre en œuvre des techniques obsolètes de manière vraisemblable.

Conclusion de la première partie

Les modes de gestion des bases d'imposition sont au cœur de la relation entre l'administration et le contribuable depuis la nuit des temps.

L'invraisemblance des techniques d'évaluation de la matière imposable est le résultat d'une culture caractérisant l'évolution la fiscalité du Maroc durant toutes ses étapes.

La persistance d'un tel caractère, malgré les réformes entreprises depuis plus de trois décennies, est un indicateur sur la lenteur par laquelle progresse notre système fiscal. Les seules retouches qui lui sont apportées en matière d'impôt sur le revenu depuis la réforme de 1984, concernent seulement les modes d'organisation et les différents réaménagements des taux.

Mais, les méthodes de détermination des bases d'imposition n'ont pas connu autant d'intérêt. Ce qui a toujours entravé une modernisation effective du système fiscal marocain. Le choix des méthodes devraient en principe privilégier la simplicité, la transparence pour le contribuable et des garanties de stabilité pour les finances de l'Etat.

Malgré les efforts déployés pour rationaliser les dépenses fiscales, le système demeure toujours injuste et inefficace : la progressivité de l'impôt sur le revenu n'est en réalité que relative. Il est régressif du moment que les taux effectifs d'imposition sont plus élevés pour les revenus moyens et faibles que pour les hauts revenus.

Par ailleurs, seulement une partie des salariés continue à supporter la charge fiscale, puisque si 73% de l'IR provient des salaires, 47% seulement des salariés paient effectivement l'impôt. Mais l'iniquité des techniques et modes d'évaluation de la base imposable est flagrants lorsqu'on sait que seulement 11% de l'IR provient des professions libérales. Le montant de l'impôt mensuel moyen est de 1000 DH pour un salarié et de 972 DH pour un professionnel⁴⁹⁴. C'est le même statu quo qui perdure depuis la période d'avant réforme fiscale de 1984.

Le constat est que le système demeure opaque et complexe et garde toujours des techniques et modes d'évaluation dont le caractère est obsolète et inéquitable.

L'entreprise d'une nouvelle réforme est inéluctable si nous voulons rompre avec l'inertie fiscale et dépasser la politique qui se fonde la gestion des crises. Il est de ce fait impératif d'adopter une politique fiscale qui, outre l'aspect organisationnel de

⁴⁹⁴ - AGUENIOU (S.), *Qui paie ses impôts au Maroc ?* [En ligne], Hebdomadaire la vie éco, du 25/04/2011, disponible sur : www.lavieeco.com, Consulté le 20/05/2011.

l'administration, doit améliorer les techniques et modalités d'évaluation et les adapter aux structures économiques. Mais ces objectifs n'auront d'impact positif que s'ils s'inscrivent dans une stratégie globale et une approche intégratrice.

Les nouveaux paramètres de la nouvelle politique fiscale doivent intégrer les concepts de démocratie et de gouvernance fiscale. En effet, tant que la chose fiscale est totalement absente du débat politique, l'impôt demeurera une affaire exclusive de l'administration fiscale. Une telle situation ôte au système fiscal tout son caractère universel et démocratique et limite la capacité d'initiative et de contrôle du pouvoir législatif. Ce qui est tout à fait contre la prise en main de l'impôt par les contribuables, puisque nous savons dans la culture fiscale anglo-saxonne que « la révolution américaine est née de la volonté des sujets des colonies britanniques de prendre en main leurs propres impôts et leur propre destin (« *no taxation without representation* »)⁴⁹⁵.

La bonne gouvernance fiscale qui, en principe, se base sur la concertation pour la prise de décision est une nécessité pour remédier aux imperfections du système fiscal en général et des techniques et modes d'évaluation de la matière imposable en particulier. L'objectif central de la gouvernance fiscal est de permettre aux contribuables de s'approprier la question fiscale et de contribuer ainsi à l'émergence d'une culture prônant le civisme et sanctionnant l'indiscipline fiscale.

C'est ce qui fera l'objet de la **deuxième partie** de ce travail.

⁴⁹⁵ - LANDAIS (C.), PIKETTY (T.) & SAEZ (E.), op. Cit, p.11.

Deuxième Partie

*Pour une meilleure équité du système d'évaluation de la
base d'imposition*

Après avoir procédé au diagnostic du système d'évaluation de la matière imposable et mis en exergue ses facteurs d'in vraisemblance dans la première partie de ce travail, nous allons à la lumière de ces données orienter notre recherche vers la prospection des perspectives de ce système.

Pour ce faire, il est opportun dans **(un premier titre)** de procéder à l'évaluation de l'impact financier, économique et social du système d'évaluation. L'intérêt d'un tel choix est justifié par le fait que la mise en œuvre du système d'évaluation aussi efficacement que possible n'a pas uniquement pour objectif de remplir sa fonction financière en réalisant l'optimum fiscal, mais, étant donné que l'impôt est un instrument d'interventionnisme dans la vie économique et sociale, le système d'évaluation a, par conséquences, des répercussions sur ces domaines. Car, il ne suffit pas d'instituer un impôt, mais il faut voir comment l'appliquer.

Ainsi, si l'impôt sur le revenu permet de par son assiette et l'aménagement de ses taux d'orienter les agents économiques vers des objectifs déterminés, les buts recherchés pourraient être biaisés par le caractère incertain et approximatif des techniques et modalités de détermination de la matière imposable.

Au niveau social, si l'opportunité de l'institution de l'IR est de pallier l'injustice du système cédulaire, son iniquité ne pourra que persister avec l'usage de techniques et modalités d'évaluation dépourvues d'objectivité et de rigueur. La mise en œuvre de régimes d'imposition rudimentaires renforce le pouvoir discrétionnaire des agents du fisc qui ne pourront pas dans de telles conditions imposer des contribuables dans des situations égales. Autrement dit, la règle « à revenu égal, impôt égal » n'est plus vérifiée dans ces conditions.

L'évaluation de l'impact financier, économique et social n'est pas une fin en soi, mais elle va servir de cadre pour mettre en exergue les mesures à apprendre afin de promouvoir l'efficacité fiscale et l'équité sociale.

Autrement dit, il est nécessaire de poser les bases d'une fiscalité juste et équitable en procédant à la rationalisation du système d'évaluation de la matière imposable. Pour ce faire, il est indispensable de procéder à la régulation endogène et exogène du système d'évaluation, et d'impliquer positivement les différents acteurs dans le jeu fiscal.

La Rationalisation qui est synonyme d'une bonne gestion de la fiscalité, doit garantir l'adhésion des contribuables et leur participation dans le processus de détermination de la base imposable. C'est ce qui fera l'objet du **(deuxième titre)** de ce travail.

Titre I

*Les incidences financières, économiques et sociales du système
d'évaluation de la matière imposable*

L'objectif fondamental de la mise en œuvre des techniques et modalités de détermination de la base imposable est de cerner la capacité contributive du contribuable et générer les recettes nécessaires pour alimenter le budget de l'Etat. Cependant, au-delà de cet objectif, elles sont des instruments des plus importants en matière de politique économique et sociale.

Traiter de l'impact financier, économique et social du système d'évaluation suppose d'abord l'étude de l'évolution des recettes fiscales et l'estimation du poids de l'IR en corrélation avec les techniques et modalités d'imposition.

Un impact positif de ce système sur les finances entraînera nécessairement des résultats positifs au niveau économique et social. Autrement dit, des ressources fiscales suffisantes et stables permettent nécessairement une politique financière indépendante et un développement durable et soutenu.

Les incidences économiques vont évidemment se manifester à travers l'affermissement d'une propension d'épargne publique et privée et de l'initiative d'investissement.

Toute politique fiscale orientée vers le développement doit inciter les gouvernements, notamment des pays en voie de développement, à recourir à l'élargissement de l'assiette fiscale afin d'assurer des recettes stables pour le financement du développement, à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale alimentées par les insuffisances des réglementations et certaines pratiques des entreprises et à promouvoir la bonne gouvernance qui s'appuie sur une fiscalité efficace et promouvant la responsabilité des gouvernements vis-à-vis des citoyens contribuables⁴⁹⁶.

La question qu'on doit se poser à ce stade étant de savoir dans quelles mesures le système d'évaluation tel qu'il est mis en œuvre actuellement a-t-il apporté, du moins partiellement, des solutions aux problèmes économiques, financiers et sociales ?

Pour répondre à cette problématique, nous allons procéder à l'évaluation de ses incidences financières et économiques dans un **premier chapitre**, puis nous étudions ses incidences sociales dans un **second chapitre**.

⁴⁹⁶ - PFISTER (M.), « Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique », Documentation officielle pour la réunion ministérielle et la table ronde des experts de l'initiative NEPAD-OCDE pour l'investissement en Afrique du 11-12 novembre 2009, p.5. Disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/investissement/investissementpourledeveloppement/44007402.pdf>

Chapitre I

Les incidences financières et économiques du système d'évaluation

Comme nous l'avons évoqué, si l'institution de l'impôt sur le revenu a été conçue dans une optique de modernisation du système fiscal et considéré comme un instrument d'intervention efficace sur le plan financier, économique et sociopolitique, il ne devrait cependant pas être considéré comme une donnée abstraite. En effet, il faut tenir compte des techniques et modalités de son application et de leur impact financier et économique.

Normalement, la mise en œuvre correcte de l'IR devrait renforcer les moyens de financement du budget de l'Etat et lui faire acquérir des recettes fiscales stables.

Cependant, malgré que l'allure générale de l'évolution des recettes fiscales générées par la mise en œuvre du système d'évaluation actuel ait une tendance haussière, cette situation ne reflète pas la réalité des finances de l'Etat qui connaissent des déséquilibres sous l'effet de recettes fiscales instables.

Le système d'évaluation tel qu'il est mis en œuvre actuellement ne peut ainsi que générer des recettes fiscales instables ; ce qui impacte négativement les finances de l'Etat et génère des déséquilibres budgétaires compromettant son indépendance financière. D'ailleurs le recours aux emprunts externes en est une preuve de ce constat.

De telles conséquences financières du système d'évaluation (**Paragraphe 1**) ont aussi des répercussions d'ordre économique en générant une épargne instable défavorable à un investissement public ou privé productif (**Paragraphe 2**).

Section I : Les incidences financières du système d'évaluation

Pour mieux cerner l'impact financier du système d'évaluation de la matière imposable, il est opportun dans un premier temps de procéder à l'évaluation des recettes globales et leur évolution (**Paragraphe 1**), pour pouvoir dans un second moment évaluer l'apport de l'IR au budget de l'Etat. Cet état de chose va nous permettre évidemment de voir dans quelle mesure les objectifs des réformes de l'IR ont été atteints (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Evolution des recettes fiscales

Les recettes fiscales est une fonction croissante. Cette tendance est un phénomène universel et ancien, mais elle est accélérée de façon importante depuis la première guerre mondiale⁴⁹⁷. La fiscalité marocaine n'a pas évidemment échappé à cette tendance. Cependant, cette croissance n'est pas synonyme d'indépendance financière. Le recours aux emprunts extérieurs est toujours le palliatif facile aux équilibres budgétaires.

Ainsi, depuis l'indépendance, les recettes fiscales progressaient de manière régulière sauf en 1972. Alors que les recettes non fiscales et les recettes d'emprunts, qui étaient assez proches pendant cette période, connaissaient une croissance plus ou moins régulière mais dont le montant reste en dessous de celui des recettes fiscales.

Depuis 1973, les recettes fiscales et non fiscales progressaient de manière importante, mais cette augmentation restait insuffisante pour financer les dépenses colossales entamées cette année là surtout après la baisse du cours des phosphates en 1975. En conséquence, le Maroc a été obligé d'emprunter lourdement à l'extérieur. Il s'agissait d'une période d'accès facile au financement international notamment à partir du milieu des années 1970 " période de l'argent facile et des pétrodollars "⁴⁹⁸.

Dans l'ensemble, les choix fiscaux entrepris depuis les assises sur la fiscalité ont globalement un impact positif sur les recettes fiscales qui connaissent depuis lors une

⁴⁹⁷ - D'ailleurs l'institution de l'impôt sur le revenu en France en 1914 était conçue pour moderniser le système fiscal et faire face aux dépenses engendrées par l'effort de guerre. Pour d'amples information sur ce sujet, se référer à :

- JOUANNET (J.), *L'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat*, L.G.D.G., Paris, 1952.

- VAUTRIN (D.), *L'évolution de l'impôt sur le revenu (1914-1952) : contribution à l'étude des relations entre les technostuctures fiscales et le parlement sous les IIIème et IVème républiques*, Tome 1, thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université Nancy II, 17 décembre 2010.

⁴⁹⁸ - BENSID (M.), HERZENNI (A.) & EL AOUI (N.), *Croissance économique et développement Humain*, [En ligne], Rapport thématique, Cinquante ans de développement humain, perspective 2025, p20.Disponible sur : www.hcp.ma

tendance haussière et une structure qui a son tour tend à s'inverser au profit des impôts directs.

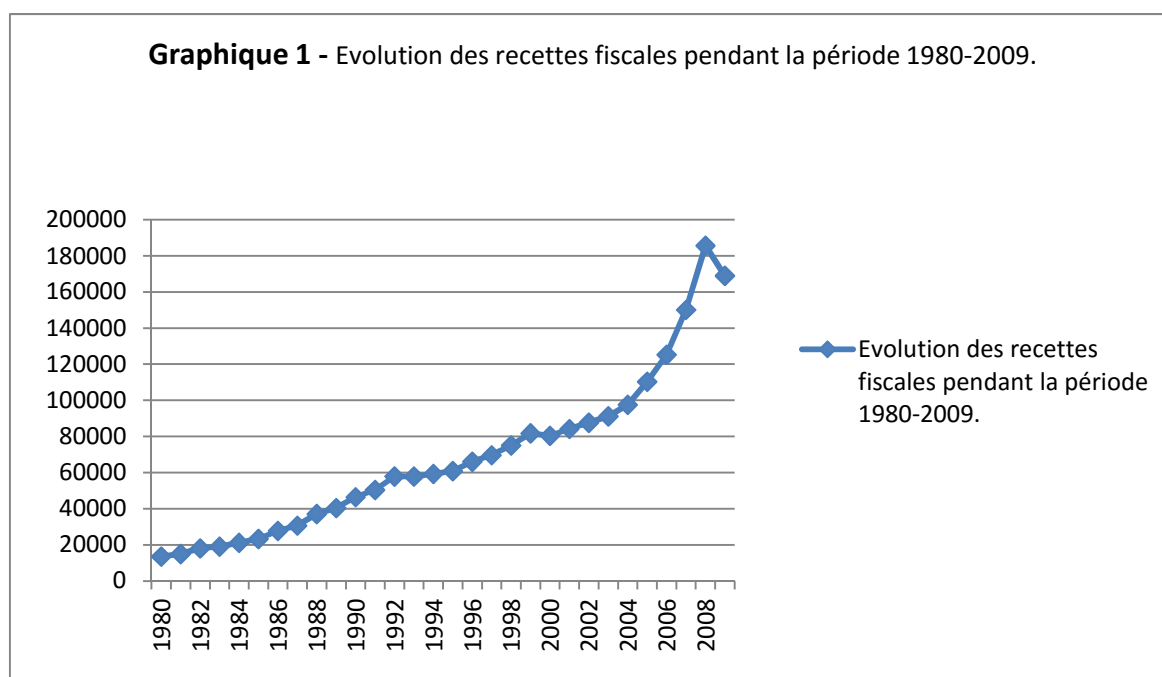
Tableau 8 - Evolution des recettes fiscales pendant la période 1980-2009. (En MDHS). (y compris TVA des collectivités locales).

Désignation	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Recettes fiscales totales	13586	15038	18137	19085	21173	23379	27829	30700	37130	40456

Désignation	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Recettes fiscales totales	46462	50463	57963	57869	59386	60885.4	66101.1	69696.7	75064.2	81771

Désignation	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Recettes fiscales totales	80473.7	84235	87666.6	91219.2	97563.6	110385.1	125304.2	150123.3	185650.5	169007.5

Source : La direction du Trésor et des finances extérieures⁴⁹⁹.



⁴⁹⁹ - <http://manarweb.finances.gov.ma>

L'analyse en termes de tendance montre une amélioration significative d'une année à l'autre avec un rythme plus important entre 2007 et 2008. Les recettes fiscales totales sont passées de 81771 MDHS en 1999 pour atteindre 169007 MDHS en 2009.

Malgré le tarissement des recettes fiscales en 2009 et 2010 du fait conjugué de la crise financière mondiale et des réformes de certains impôts, notamment l'I.R, celles-ci ont enregistré, ces dix dernières années, un taux de croissance annuel à deux chiffres. Pour la première fois dans les annales de la D.G.I. et des finances publiques le montant des impôts directs dépasse celui des impôts indirects. À partir de 2007, le rendement de l'I.S surplombe celui de l'I.R⁵⁰⁰.

Ce bilan positif est du, selon l'avis du fisc, à la stratégie adoptée par l'administration fiscale, qui consiste en :

- la simplification et l'harmonisation du système fiscal, entreprises effectivement depuis 2007 ;
- la consolidation et la modernisation du système fiscal ;
- La mise en place d'un dispositif d'évaluation des dépenses fiscales devant accompagner chaque loi de finances ; c'est une première dans les annales de la fiscalité marocaine ;
- la lutte contre la fraude fiscale ;
- l'amélioration qualitative des prestations fournies aux usagers ;
- la prise en charge du recouvrement par la D.G.I. et les réalisations en matière de contrôle fiscal, etc.⁵⁰¹

Or, normalement l'évolution des recettes fiscales est généralement proportionnelle à la croissance économique du pays. Ainsi, la hausse ou la baisse des " rentrées fiscales " devrait logiquement suivre celles du PIB. Ce qui ne correspond pas toujours à la réalité marocaine.

Cette situation peut être explicitée par l'observation de l'évolution des recettes fiscales par rapport au P.I.B.

⁵⁰⁰ - HASSOUNE (A.), op.cit., p.2.

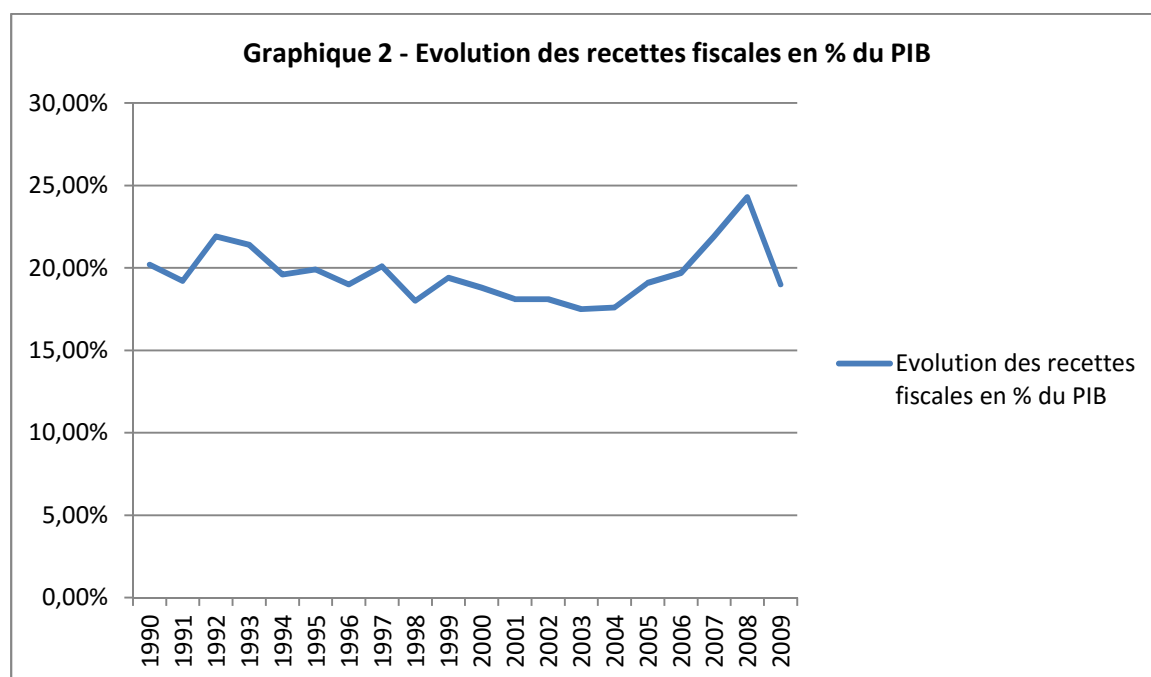
⁵⁰¹ - Rapports d'activité de la D.G.I 2004-2009.

Tableau 9 - Part des recettes fiscales dans le P.I.B.(en pourcentage)

Désignation	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Recettes fiscales en % du PIB	20,2	19,2	21,9	21,4	19,6	19,9	19,0	20,1	18,0	19,4

Source : Rapports d'activité de la D.G.I.

Désignation	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Recettes fiscales en % du PIB	18,8	18,1	18,1	17,5	17,6	19,1	19,7	21,9	24,3	19



En résumé, bien que la croissance des recettes fiscales soit affirmée, elle reste néanmoins illusoire à plusieurs égards.

En effet, un tel « bon comportement » des recettes fiscales n'est qu'une dangereuse illusion, puisqu'il ne procède pour l'essentiel que d'une exacerbation de vieux «moteurs» plus ou moins remis à l'ordre du jour. Ils sont principalement au nombre de trois:

1. Les importations qui explosent et rapportent, au-delà des droits de douane, surtout des recettes de la TVA, en en faisant de loin la première source de recettes fiscales; Cette situation confirme la tendance qui a commencé dans les années 90 et qui prône l'élargissement rapide de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, notamment dans les pays en voie de

développement. De ce fait, on assiste à un renversement de la tendance qui prônait le primat des impôts directs pour acquérir l'indépendance financière et promouvoir le civisme fiscal.

2. Une masse salariale, en bonne partie publique, et donc maîtrisée par les pouvoirs publics qui reprennent ainsi d'une main une part de ce qu'ils donnent de l'autre ;

3. Les profits d'une poignée de grandes entreprises qui, même en ne versant à l'Etat que ce qu'elles veulent bien lui «allouer», n'en assurent pas moins la plus grande part des recettes de ses impôts dits «directs»⁵⁰².

La pression fiscale est de ce fait concentrée sur certaines composantes de la matière imposable. Cela montre clairement que l'administration fiscale préfère la solution de facilité au détriment de l'équité et d'une vraie croissance économique.

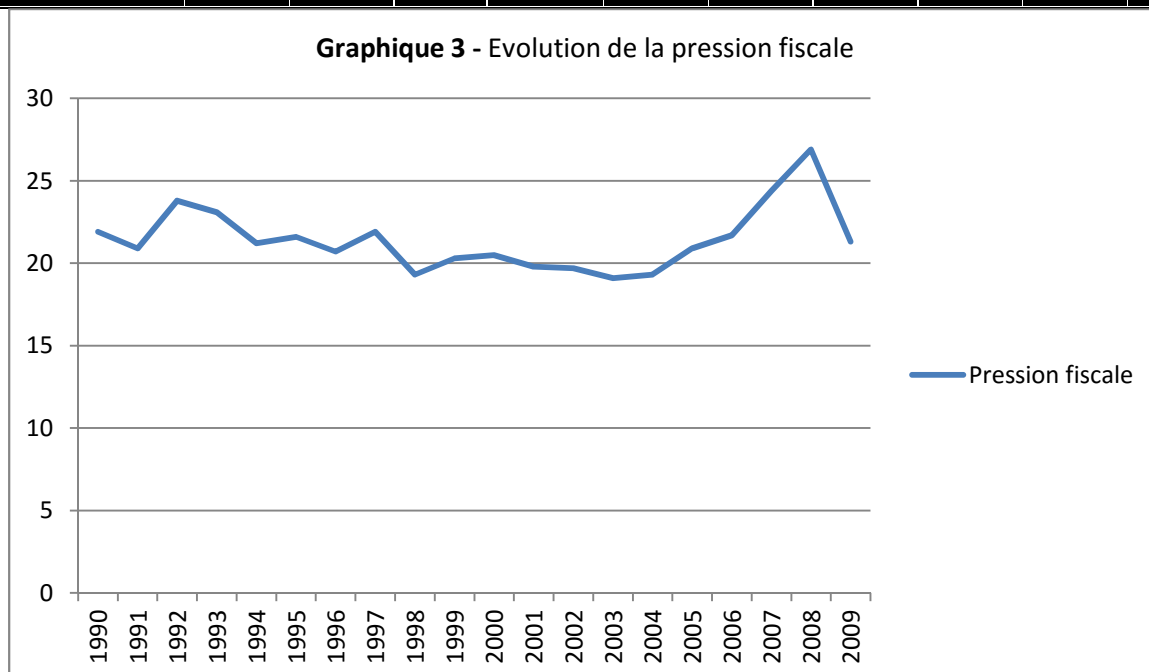
Tableau 10 – Evolution de la pression pendant la période 1990 - 2009 .

Désignation	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Pression fiscale*	21,9	20,9	23,8	23,1	21,2	21,6	20,7	21,9	19,3	20,3

Source : Rapports d'activité de la DGI

*(y compris TVA des collectivités locales) en % du PIB)

Désignation	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Pression fiscale*	20,5	19,8	19,7	19,1	19,3	20,9	21,7	24,4	26,9	21,3



⁵⁰² - AKESBI (N.), « Evaluation d'un système fiscal controversé », op cit., p.92.

Malgré les allègements fiscaux intervenus ces dernières années, la pression fiscale a été consolidée, se situant à 22,4% durant la période 2003-2008 contre 20,1% durant la période 1998-2002. En effet, cet indicateur a atteint son niveau maximum en 2008, soit 26,9% après 24,4% en 2007 suite à la conjonction des facteurs économiques et administratifs (conjoncture économique favorable marquée par des performances soutenues de secteurs tels que les secteurs immobilier et financier, efforts de recouvrement et contrôle fiscal, mesures d'élargissement de l'assiette,...)⁵⁰³.

La valeur réelle d'une telle pression ne peut être appréhendée que si nous tenons compte des autres composantes de la matière imposable qui échappent totalement ou partiellement à toute imposition. Il s'agit notamment du secteur informel et du secteur agricole. Dans ce cas, nous pouvons estimer que la pression fiscale qui pèse sur les contribuables qui honorent leur engagement vis-à-vis du fisc pourrait aller au-delà de 40%. Ce qui constitue évidemment une menace pour la matière imposable et présente les risques de déséquilibres budgétaires.

Paragraphe 2 : Les incidences financières du système d'évaluation

Pour apprécier les incidences financières du système d'évaluation de la base imposable à l'IR, nous procédons dans un premier temps à l'évaluation du poids de l'IR dans recettes fiscales **(A)** puis nous passons à la mise en exergue des incidences financières du système d'évaluation **(B)**.

A- Le poids de l'IR dans les finances de l'Etat

Si l'un des objectifs de la réforme qui a abouti à l'institution de l'impôt sur le revenu était le rendement et l'efficacité du système fiscal marocain, l'apport de cet impôt au budget de l'Etat et son évolution depuis son institution en 1989 va nous permettre de voir dans quelles mesures cet objectif d'ordre financier est atteint.

Les recettes de l'impôt sur le revenu (IR) ont été portées de 13% des recettes fiscales durant la période 1990-1997 à 17,6% durant la période 1998-2002 et à 21,1% durant la période 2003-2008 compte tenu de l'intégration, à partir de la Loi de Finances du deuxième semestre 2000, de la partie des recettes de la T.P.P.R.F., la T.P.I., la T.P.A. et la T.P.C.V.M. afférentes aux personnes physiques dans l'IR.

Bien que présentant les caractéristiques d'une fiscalité directe moderne, l'IR sur les salaires continue de représenter la quasi-totalité des recettes de cet impôt. C'est dans ce

⁵⁰³ - Direction des études et des prévisions financières, Tableau de bord des finances publiques, février 2010.
Disponible sur : <http://www.finances.gov.ma/depf/depf.htm>

contexte que s'est inscrite la réforme de l'IR qui porte sur le réaménagement du barème, associé au relèvement du seuil d'exonération et à l'allègement des taux relatifs à cet impôt et dont le manque à gagner a atteint 4,5 milliards de dirhams pour la seule année 2009⁵⁰⁴

La refonte du barème de l'impôt sur le revenu consacre l'engagement du Gouvernement d'alléger la charge fiscale des particuliers.

Les réaménagements apportés au barème de l'impôt sur le revenu traduisent la volonté de favoriser les bas et moyens revenus, en vue de soutenir le pouvoir d'achat et de renforcer l'encadrement des entreprises, spécialement les PME. Ainsi, il a été procédé à compter de 1992 à un réaménagement continu vers la baisse du barème de l'IR comme suit :

- relèvement du seuil exonéré passant de 12 000 dirhams en 1992 à 30 000 dirhams en 2010 ;
- la modification de toutes les tranches intermédiaires et la réduction des taux correspondants ;
- la réduction du taux marginal d'imposition ramené de 52% en 1992 à 38% en 2010.

Par ailleurs, et afin d'encourager la formalisation des Très Petites Entreprises qui viennent volontairement régulariser leur situation, la Loi de Finances pour l'année budgétaire 2011, prévoit, pour l'intégration des contribuables exerçant dans l'informel, l'imposition des revenus acquis et des opérations effectuées à compter de la date de leur identification⁵⁰⁵.

Les barèmes de l'impôt sur le revenu ont depuis 2007 subi des réaménagements significatifs.

Tableau 11 - Barèmes d'imposition avant la loi de finances 2007:

Tranches de revenus (en dirhams)	Taux d'imposition
[0 ; 20 000]	0% (exonération)
[20 001 ; 24 000]	13%
[24 001 ; 36 000]	21%
[36 001 ; 60 000]	35%
[60 000 ; →]	44%

⁵⁰⁴ - Tableau de bord des finances publiques, février 2010, p.3.

⁵⁰⁵ - HASSOUNE (A.), op. Cit., p.7

A partir du 1^{er} janvier 2007, le gouvernement a procédé à la révision du barème de l'impôt sur le revenu en hissant le seuil d'exonération à 24 000 DH et en ramenant le taux marginal d'imposition le plus élevé à 42%.

Tableau 12 – Tranches de revenus et taux d'imposition avant la loi de finances 2007

Tranches de revenus	Taux d'imposition
[0 ; 24 000]	0%
[24 001 ; 30 000]	15%
[30 001 ; 45 000]	25%
[45 001 ; 60 000]	35%
[60 001 ; 120 000]	40%
[120 000 ; →]	42%

Sous l'effet de la crise économique et financière, le gouvernement a procédé, de nouveau, dans le cadre de la loi de finances 2009 à la révision progressive des barèmes de l'impôt pour renforcer le pouvoir d'achat et favoriser la consommation intérieure.

En effet, en vue de relancer la demande, l'impôt sur le revenu a été révisé pour favoriser la consommation en donnant une impulsion au pouvoir d'achat des couches défavorisées et des classes moyennes. Cette mesure a permis :

- La baisse des taux du barème de l'impôt sur le revenu et le réaménagement des tranches, notamment avec le relèvement du seuil exonéré à 28 000 DH au lieu de 24 000 DH et la réduction du taux marginal d'imposition de 42% à 40% ;

- Le relèvement de l'abattement forfaitaire pour frais professionnels en faveur des salariés et des fonctionnaires de 17% à 20% plafonné à 28 000 DH au lieu de 24 000 DH ;

- L'augmentation de la déduction pour charge de famille de 180 DH à 360 DH.

Le barème applicable aux revenus acquis à compter du 1^{er} janvier 2009 s'établit de la manière suivante :

Tableau 13 – Les barèmes d'imposition à l'I.R. à partir de 2007

Tranches de revenus	Taux d'imposition
[0 ; 28 000]	0%
[28 001 ; 40 000]	12%
[40 001 ; 50 000]	24%
[50 001 ; 60 000]	34%
[60 001 ; 150 000]	38%
[150 000 ; →]	40%

En dépit du contexte de crise financière, le barème de l'IR a été de nouveau réduit. En effet, dans le cadre de la loi de finances 2010, le barème de l'impôt sur le revenu a fait l'objet de plusieurs réaménagements :

- relèvement du seuil exonéré de 28 000 à 30 000 DH ;
- modification de toutes les tranches intermédiaires et des taux correspondants ;
- réduction du taux marginal d'imposition de 40% à 38%, applicable aux tranches supérieures à 180 000 DH ;

Il faut savoir qu'en plus du gain résultant de la baisse du barème, les salariés vont profiter d'une amélioration de leur revenu disponible, grâce au relèvement du plafond de l'abattement pour frais professionnels de 28 000 DH à 30 000 DH⁵⁰⁶.

Le barème applicable aux revenus acquis à compter du 1er janvier 2010 s'établit de la manière suivante :

Tableau 14 - Barèmes applicables aux revenus acquis à compter du 1^{er} janvier 2009

Tranches de revenus	Taux d'imposition
[0 ; 30 000]	0%
[30 001 ; 50 000]	10%
[50 001 ; 60 000]	20%
[60 001 ; 80 000]	30%
[80 000 ; 180 000]	34%
[180 000 ; →]	38%

⁵⁰⁶ - Rapports d'activité de la D.G.I. 2008 et 2009.

Il faut aussi préciser qu'il est prévu un certain nombre de taux de l'IR spécifiques (10% ; 15% ; 17% ; 20%, 30%) à différents types de revenus.

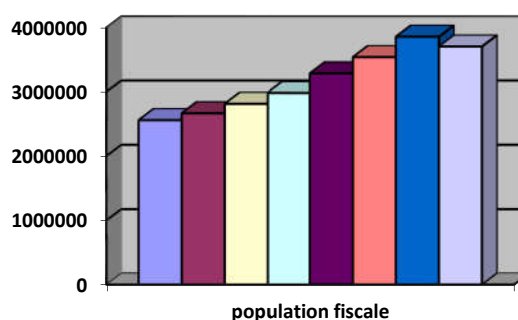
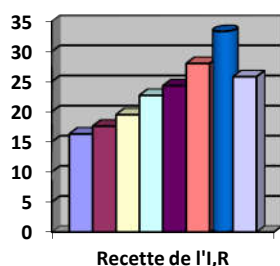
En principe, l'atténuation des taux d'imposition devrait générer plus de recettes fiscales au budget de l'Etat à moyen terme. Car, comme la doctrine fiscale le montre, l'allègement de la charge fiscale débouche sur l'élargissement de l'assiette fiscale et partant plus de recettes fiscales.

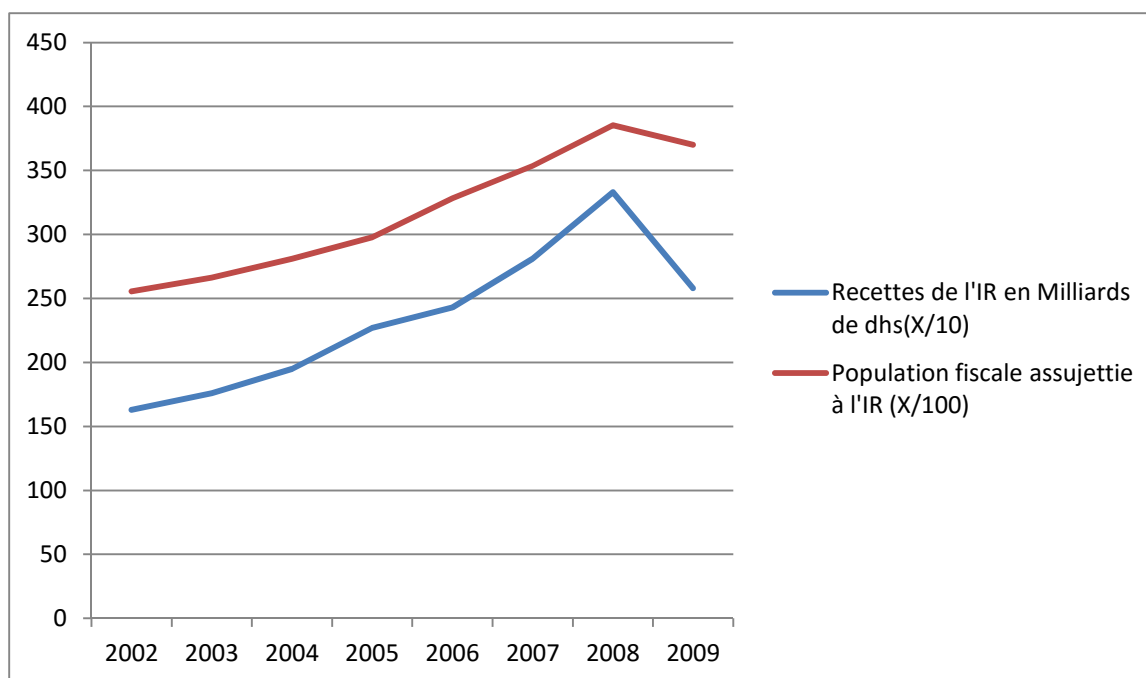
Mais, ces derniers réaménagements ont entraîné une baisse nette des recettes fiscales en matière d'I.R à partir de 2009 et par ricochet, une baisse de la population fiscale assujettie à l'I.R. du fait du relèvement du seuil d'exonération. Cette situation est due, dans sa majeure partie, aux effets de la crise économique et financière.

Tableau 15 – Evolution des recettes de l'I.R. (en MD DH) et du nombre de contribuables assujettis à l'I.R.

Désignations	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Recettes de l'I.R. en Milliards de DH	16,3	17,6	19,5	22,7	24,3	28,009	33,312	25,8
Evolution du nombre de contribuables assujetti à l'I.R	2 556 048	2 663 046	2 809 514	2 977 748	3 283 467	3 536 147	3 852 761	3 700 937

Source :Tableau Synthétisé à partir des rapports d'activité de la DGI





Graphique 4- Evolution des recettes de l'IR et de la population fiscale assujettie à l'IR

Mais, cet accroissement des recettes de l'IR ne doit pas nous faire perdre de vue que la part de l'IR dans les recettes fiscales totales reste nettement faible, par comparaison aux pays développés. Ainsi, durant la période étudiée allant de 2002 à 2009, la part moyenne de l'IR est estimée à peu près à 18,5% par rapport aux recettes totales.

Tableau 16 – Part de l'IR dans les recettes totales.

Désignations	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Part de l'IR dans les recettes totales	18,6%	19,2%	20%	20,5%	19,3%	18%	17,9%	15%

Pour avoir une idée claire du degré de performance de la contribution des recettes de l'IR dans les recettes totales, nous procédons par comparaison à l'étude de l'évolution des recettes de l'IR dans les pays en voie de développement et les pays de l'OCDE. Ainsi, nous pouvons voir que la mobilisation des recettes publiques hors don, et entre autres, les recettes générées par l'application de l'IR, dans les pays de l'OCDE, qui représente respectivement environ 35% du PIB, et 36,25% des recettes totales, a été et demeure, de loin, plus élevée que dans les pays en voie de développement où elle est proche de 20% du PIB pour les recettes

publiques hors don, et environ 22,8% des recettes totales en ce qui concerne les recettes de l'IR⁵⁰⁷.

Le tableau suivant présente l'évolution comparée des recettes publiques et des recettes de l'IR de 1980 à 2009⁵⁰⁸.

Tableau 17 - Evolution comparée des recettes publiques et des recettes de l'IR de 1980 à 2009 entre les PVD et l'OCDE⁵⁰⁹.

	Recettes publiques totales	Impôt sur le revenu	Recettes publiques totales	Impôt sur le revenu
	%PIB	%Recettes totales	%PIB	%Recettes totales
	Pays en voie de développement		Pays de l'OCDE	
[1980-1989]	18,3	21,5	32,8	37,8
[1990-1999]	19,0	22,4	35,0	36,1
[2000-2004]	20,5	22,6	35,2	35,2
[2005-2009]	22,9	25,0	35,2	35,9

Source: GFS, Keen and Mansour (2010a), complétées avec les données issues des Article IV (FMI)

Si les réformes de l'IR sont le résultat du caractère évolutif du système fiscal, elles sont, en règle générale, impulsées par les crises financières. Ce qui pérennise la tendance qui incite les pouvoirs publics à privilégier le rendement financier tant critiqué sous l'empire de l'ancien système cédulaire, et relègue en seconde position les autres objectifs socio-économiques.

Cependant, à un moment où les besoins de l'Etat en ressources financières se font de plus en plus cruciaux dans un contexte de crise financière, on constate que l'impôt sur le revenu représente une part de plus en plus faible dans le budget de l'Etat.

Cette situation n'est plus en conformité avec les objectifs fixés lors de l'institution de cet impôt lorsqu'on sait que son introduction dans le système fiscal devait en principe répondre à un besoin d'encouragement et de transformation de l'économie marocaine pour la rendre plus

⁵⁰⁷ - EHRHART (H.), *Essai sur la composition des recettes fiscales dans les pays en développement*, [En ligne], thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences économiques, Université d'Auvergne, Clermont-Ferrand1, = Faculté des sciences économiques et de gestion, du 24 octobre 2011, p.5. (En anglais), Disponible sur : <http://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00638775>

⁵⁰⁸ - Ibid.

⁵⁰⁹ - Ibid.

souple aux innovations, plus productive, plus apte dans ses structures et son objet à résoudre les problèmes de sous développement ; comme il devait aussi contribuer et faciliter la formation d'une épargne publique facile à mobiliser et à employer dans les investissements productifs, comme il est conçu à assurer aux finances publiques marocaines des ressources sûres et garantir les perspectives d'une indépendance financières⁵¹⁰.

Si la remise en question des objectifs financiers de l'IR est dans les faits d'une évidence qui n'a nullement besoin d'une démonstration supplémentaire, la tendance d'un élargissement de l'application des impôts indirects au détriment des impôts directs est due au fait que « L'avantage d'une TVA générale assise sur la consommation finale est de ne pas affecter l'efficience de la production ni de réduire l'incitation à produire pour l'exportation⁵¹¹ ».

Cette tendance, explique CHAMBAS (G.) est « dictée par le contexte actuel de mondialisation et de crise financière et les recettes fiscales qui ont, certes, connues des améliorations significatives, peuvent désormais diminuer⁵¹².

En effet, « Les gouvernements vont devoir réduire les dettes publiques à des niveaux acceptables au moment de la sortie de crise. Les recettes de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales ont – et vont – baissé de manière significative :

- Baisse de l'impôt sur les sociétés dans l'immédiat car beaucoup d'entreprises frappées par la crise payeront peu d'impôt, et dans les années à venir du fait de la possibilité de reporter les pertes sur les années ultérieures.
- Baisse de l'impôt sur le revenu car les salaires n'augmentent généralement pas et que beaucoup de ménages ont déjà perdu ou perdront leur emploi. Baisse des cotisations sociales enfin en raison du gel des salaires ou de la hausse du chômage. Il est difficile de prévoir quand ces revenus reviendront à un niveau normal.

La TVA, en revanche, devrait être relativement moins affectée même si ses recettes pourraient diminuer en partie en raison d'une baisse de la consommation. Il est donc

⁵¹⁰ - MIDAOU (A), *Perspectives de l'impôt général sur le revenu, essai d'analyse prospective*, mémoire pour l'obtention du diplôme d'études supérieures de doctorat en droit, faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, université Mohamed V, Rabat, p.19.

⁵¹¹ - CHAMBAS (G.) & ARAUJO BONJEAN (C.), op. cit, p.5.

⁵¹² - Ibid.

nécessaire de réfléchir aux moyens de rénover ce levier budgétaire et de lui donner sa pleine efficacité⁵¹³».

Si l'IR représente certainement une part de plus en plus faible dans le budget de l'Etat, cette situation n'est pas seulement le fait d'un contexte de crise financière, mais nous estimons que la structure du système d'évaluation mis en œuvre contribue dans une large mesure à impacter négativement les finances de l'Etat.

B- L'impact financier du système d'évaluation :

Pour cerner l'impact financier du système d'évaluation de la base imposable à l'impôt sur le revenu, il est opportun de procéder à l'évaluation de la part de chacune de ses catégories et d'en déduire les raisons de ses incidences financières positives ou négatives en corrélation avec le régime d'imposition en vigueur.

L'un des résultats évident est que les revenus agricoles sont exonérés et ne participe pas de ce fait aux charges de l'Etat.

Pour les autres catégories qui composent l'impôt sur le revenu, à savoir, les revenus salariaux, les revenus provenant des activités professionnelles et celles provenant d'activités financières et immobilières, leur contribution aux recettes globales de l'impôt est très inégales. D'autant plus grave que cette inégalité concerne dans une large mesure les revenus salariaux qui représentent environ les trois quarts des recettes générées par les différentes catégories.

Ainsi, les données relatives à la structure des recettes de l'IR par catégories de revenus sur les cinq années allant de 2000 à 2004 permettent de constater qu'en moyenne les seuls revenus salariaux sont à l'origine de 76,2% des recettes en question. Encore que cette part semble en retrait par rapport à ce qu'elle a été dans les années 90 pendant lesquelles elle atteignait 88%⁵¹⁴.

En 2007, le nombre des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu s'est élevé à 3 536 147. Dans le secteur privé, 58% des salariés sont au-dessous du seuil imposable, tandis que dans le secteur public, les personnes imposés au taux zéro ne représente que 5% de la population des fonctionnaires de l'Etat.

Le faible nombre de contribuables effectif pose le problème de la répartition inéquitable de la charge fiscale entre les différentes catégories assujetties à l'IR. Les employés dont le

⁵¹³ - CHARLET (A.) & OWENS (J.), op. cit, p.11.

⁵¹⁴ - AKESBI (N.), op.cit. p. 101.

prélèvement au titre de l'impôt sur le revenu sont opérés à la source contribuent à hauteur de 89% des recettes de l'IR.

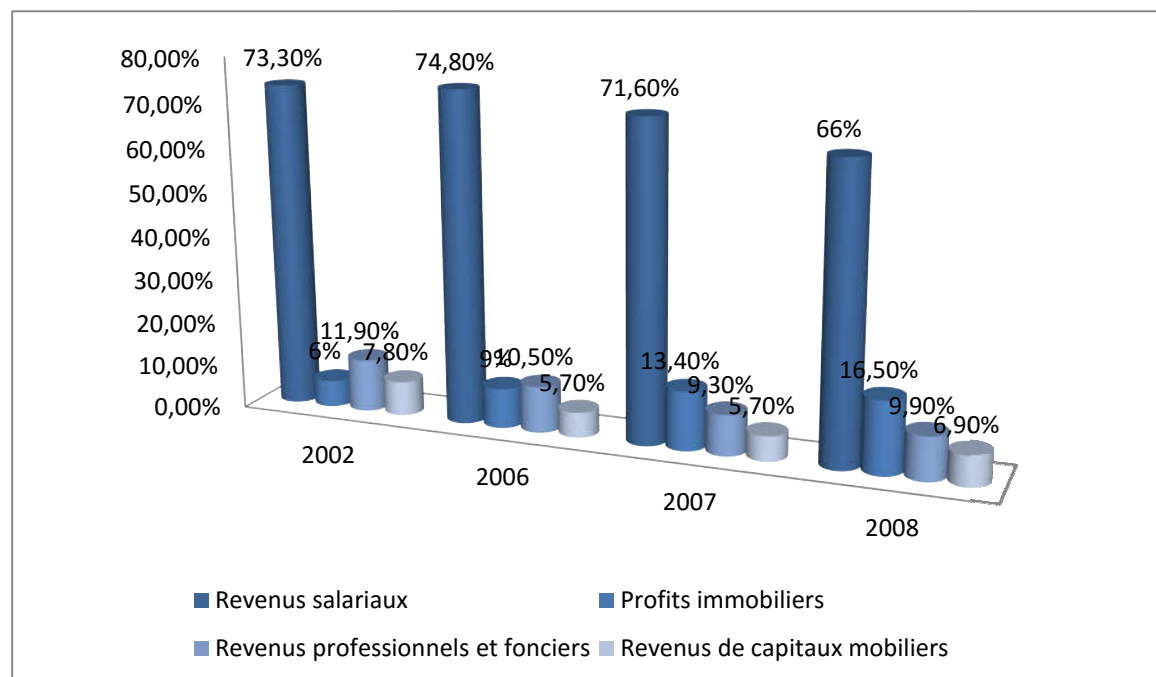
La part des revenus non salariaux reste faible et reflète les efforts à entreprendre pour améliorer la contribution des autres catégories de revenus dans les recettes générées par l'IR. La faible participation des autres catégories de revenus dans les recettes de l'IR est aggravée par les régimes dérogatoires et préférentiels dont bénéficient ces catégories de revenus ce qui rend le système d'imposition encore plus inéquitable⁵¹⁵.

Tableau 18 - La contribution des différentes catégories de revenus aux recettes globales de l'IR.

Catégories de revenus	Contributions aux recettes de l'impôt sur le revenu			
	2002	2006	2007	2008
Revenus salariaux	73,3%	74,8%	71,6%	66%
Profits immobiliers	6%	9%	13,4%	16,5%
Revenus professionnels et fonciers	11,9%	10,5%	9,3%	9,9%
Revenus de capitaux mobiliers	7,8%	5,7%	5,7%	6,9%

Source : AKESBI (N.), « Evaluation d'un système fiscal controversé », La revue ECONOMIA, n°3 / juin - septembre 2008, pp.85-86.

Graphique 5 - La contribution des différentes catégories de revenus aux recettes globales de l'IR



Ces chiffres traduisent de manière évidente la prédominance de la contribution des revenus salariaux aux recettes de l'IR, alors qu'on constate que la part des revenus professionnels

⁵¹⁵ - JALAL (H.), *Analyse genre de la politique fiscale au Maroc : cas de l'impôt sur le revenu*, L'Harmattan, 2011 p.170.

et fonciers dans les recettes de l'IR décroît d'une année à une autre. Quant aux revenus de capitaux mobiliers, leur contribution s'est stabilisée autour d'une moyenne de 6,5%. Seules les profits immobiliers ont enregistré une participation nette qui a crû en moyenne de 3 points durant la période de référence.

Ainsi, les activités qui normalement doivent drainer d'importantes recettes ne contribuent que modestement à l'effort fiscal. Il s'agit des activités où la logique de l'actionnariat favorise les détenteurs de capitaux au détriment des salariés.

Par ailleurs, nous remarquons qu'une réduction de la contribution des revenus salariaux dans les recettes de l'IR s'est opérée en 2008. Cette période, rappelons le, s'est caractérisée par les réaménagements des barèmes de l'IR, ce qui a provoqué des mutations au niveau de la structure fiscale.

Cet état de fait est la conséquence de plusieurs facteurs liés à la définition de l'assiette de chaque catégorie d'impôt, au mode de détermination du revenu imposable, aux taux d'imposition, au mode de paiement de l'impôt, aux possibilités de fraude ou d'évasion fiscale⁵¹⁶.

De ce fait, nous pouvons désormais affirmer que la performance de la contribution aux recettes de l'IR des différentes catégories de revenus dépend largement du degré d'incertitude des techniques et modalités de détermination de la matière imposable mises en œuvre. Les revenus salariaux sont les mieux appréhendés par la technique de la retenue à la source. Cette technique est la solution de facilité à laquelle recourent souvent les gouvernements des pays en voie de développement pour se procurer les fonds nécessaires à l'alimentation des budgets déficitaires. Cette tendance semble consacrée par le gouvernement marocain chaque fois qu'il est confronté à une détérioration des finances publiques. Ce qui dénote d'un manque de volonté réelle d'extraction fiscale en ciblant les gisements fiscaux où des secteurs, tels l'informel et les entreprises qui opèrent en noir ne cessent de prospérer en marge de toute fiscalisation.

En effet, dans son projet de loi de finances n° 115-12 pour l'année budgétaire 2013, le gouvernement a projeté de taxer les hauts revenus en recourant, notamment à la technique de retenue à la source, en ciblant de nouveau une population fiscale de salariés et en se basant sur les déclarations pour les autres catégories de revenus.

Cette mesure devrait en cas d'adoption concerner les contributions des entreprises et des personnes physiques. Ainsi, en vertu des dispositions de l'article 267 de la loi de finances

⁵¹⁶ - AKESBI (N.), op. cit., p. 84.

précitée, la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et revenus est mise à la charge de certaines et des personnes physiques titulaires de revenus professionnels, de revenus salariaux et de revenus fonciers.

De telles contributions devraient rapporter près de 2 milliards de dirhams à l'Etat. Un montant qui devrait alimenter le fond de cohésion social et donc les différents programmes sociaux lancés par le gouvernement⁵¹⁷.

Le taux de la contribution est fixé à 0,5% pour les entreprises qui réalisent un bénéfice net de 20 millions à 50 millions de dirhams, 1% pour celles dont le bénéfice est compris entre 50 millions à 100 millions de dirhams et à 1,5% à partir de 100 millions de dirhams. Le gouvernement proroge ainsi la contribution des entreprises aux fonds destinés à financer les chantiers sociaux tout en l'élargissant à d'autres sociétés.

Dans le cas des personnes physiques, cette contribution s'appliquera aux revenus acquis ou réalisés entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2015. Les revenus nets d'impôt compris entre 300.000 et 600.000 DH (de 25.000 à 50.000 DH nets mensuels) seront taxés à 3% contre 5% pour ceux supérieurs à 600.000 DH annuels. Une personne qui gagne 30.000 dirhams nets par mois devra par exemple contribuer mensuellement à hauteur de 900 dirhams⁵¹⁸.

Ces contributions sont ventilées dans les tableaux suivants :

- **Tableau 19** - Contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et revenus des entreprises

Montant du bénéfice net en dirhams	Taux de la contribution
De 20 millions à moins de 50 millions	0,5%
De 50 millions à moins de 100 millions	1%
De 100 millions et plus...	1,5%

⁵¹⁷ - Cette taxation est l'une des mesures phares du dispositif fiscal du gouvernement BENKIRAN actuel. La disposition devrait courir pendant 3 ans et alimenter le Fonds d'appui à la cohésion sociale, soit tout ce qui se rapporte au R.A.M.E.D. (Le Régime d'Assistance MEDicale), l'assistance aux personnes à besoins spécifiques et le soutien à la scolarisation et à la lutte contre l'abandon scolaire. Source : L'économiste n° 3889, du 16 octobre 2012.

⁵¹⁸ - MASMOUDI (K.), « Loi de finances 2013, les « hauts salaires » surtaxés, L'économiste, Ed. n° 3889, du 16/10/2012.

- **Tableau 20** – Contribution sociale de solidarité des personnes physiques

Montant du ou des revenu(s) net(s) d'impôt	Tarif de la contribution
De 300.000 à 600.000 dirhams	3%
Au-delà de 600.000 dirhams	5%

Mis à part les revenus salariaux, les autres revenus qui sont soumis soit au régime d'imposition forfaitaire, soit au régime net simplifié, leurs contributions demeurent faibles du fait que ces régimes ne reflètent pas la capacité contributive réelle des contribuables puisqu'ils favorisent la fraude fiscale et la sous-déclaration.

Par ailleurs, si le régime d'imposition réel devrait en principe pallier les insuffisances des autres régimes, là encore l'opacité est quasiment totale. En effet, l'écrasante majorité des entreprises ne payent que très peu l'impôt ou ne le paye guère. La plupart déclarent des résultats déficitaires ou nuls. De ce fait, à l'instar des revenus salariaux, là aussi l'impôt est concentré sur une tout petite minorité d'entreprises.

En guise de conclusion, nous estimons que, malgré les performances des recettes que procurent l'IR, ces résultats ne signifient pas que cet impôt joue le rôle qui lui est assigné comme moyen d'action sur les structures socioéconomiques. Cette situation se manifeste dans la persistance de l'institutionnalisation d'une progressivité régressive qui est maintenue à l'occasion de chaque réaménagement des tranches de l'IR. Ainsi, le passage d'un taux moins élevé à un taux supérieur s'opère plus rapidement au niveau des tranches de revenus planchers ou intermédiaires et plus lentement au niveau des tranches supérieures.

Par ailleurs, l'IR est fortement sensible à la conjoncture économique, du fait qu'il repose en grande partie sur les revenus salariaux qui dépendent directement de l'activité économique. L'IR n'est que le reflet des structures économiques et sociales largement inégalitaires et partant, il est incapable de corriger les imperfections de la répartition primaire⁵¹⁹.

Cet aspect inégalitaire trouve ses origines dans les régimes d'imposition dont l'efficacité se heurte à une structure socioéconomique et politique inadaptée.

⁵¹⁹ - LABZOUR (T.M), op.cit., p.244.

Ainsi, l'objectif d'efficacité et de rendement attendu de la mise en œuvre du régime d'imposition net réel est loin d'être réalisé. Ce qui constitue un indicateur fort de l'échec de la réforme fiscale.

Si le système d'évaluation de la matière imposable tel qu'il est actuellement appliqué a des incidences négatives sur l'efficacité et le rendement des recettes de l'IR, l'on s'interroge en conséquence sur ses éventuelles répercussions économiques. Quel est alors l'impact économique du système d'évaluation de la matière imposable ? Ce point fera l'objet de la section suivante.

Section II: L'impact du système d'évaluation sur le développement économique

Il est certain que la fiscalité joue un rôle essentiel dans le processus de développement en fournissant les flux de recettes nécessaires pour financer les objectifs du développement. Mais dans le cas de l'IR, l'invraisemblance du système d'évaluation provoque l'instabilité des recettes fiscales ; ce qui affecte négativement l'épargne nécessaire au financement de l'investissement et provoque la dégradation de l'économie

C'est dans ce sens que nous allons essayer d'évaluer l'impact d'une instabilité budgétaire générée notamment par l'invraisemblance des techniques et modalités de détermination de la matière imposable à l'IR sur l'épargne (**Paragraphe 1**) et l'investissement (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : L'impact du système d'évaluation sur la propension à épargner

Dans ce paragraphe nous allons mettre en relief les facteurs influençant la formation de l'épargne (**A**) et voir dans quelle mesure le système d'évaluation contribue-t-il à la formation d'une épargne privée et publique (**B**) pour une éventuelle affectation à des investissements productifs.

A- Les facteurs qui influencent la formation de l'épargne

L'épargne désigne la partie du revenu utilisée pour d'autres fins que la consommation. Elle constitue l'une des principales sources de financement de l'économie. Selon des études économiques théoriques et empiriques⁵²⁰, l'épargne ne dépend pas seulement du niveau du revenu réel, mais d'autres facteurs, telles que l'effet de démonstration, les habitudes sociales etc., exercent des effets restrictifs sur le niveau d'épargne.

La mobilisation de l'épargne est par ailleurs tributaire du niveau et du régime d'imposition. Ainsi, la diminution du niveau de l'épargne peut être obtenue par une pression fiscale plus importante.

En outre, l'instabilité budgétaire, corollaire du degré d'invraisemblance du système d'évaluation mis en œuvre, peut aussi avoir un impact sur le niveau d'épargne.

En effet, nous avons montré à l'occasion de l'étude de l'évolution des recettes fiscales globales et les recettes de l'IR que bien que la croissance de ces recettes soit affirmée, elle

⁵²⁰ - KALDOR (N.), *Le rôle de la fiscalité dans le développement économique*, Association internationale des services économiques, 1968

reste néanmoins illusoire à plusieurs égards. Un tel constat nous permet ainsi de dire que le comportement des recettes fiscales est en réalité caractérisé par l'instabilité. D'ailleurs il suffit d'observer l'évolution de la contribution des différentes catégories de revenus aux recettes globales de l'IR pour se rendre compte d'une telle instabilité. Instabilité qui devient plus évidente notamment lorsqu'il s'agit des revenus professionnels et des revenus des capitaux mobiliers.

Les conséquences d'une telle instabilité est le manque de visibilité chez les agents économiques (entreprises et ménages) ; ce qui rend la formation de l'épargne incertaine. Donc la mobilisation des recettes fiscales est non seulement faible par rapport aux besoins des dépenses publiques, mais elle souffre d'une grande instabilité.

L'observation de l'évolution de l'épargne nationale et de l'épargne des ménages marocains montre clairement la tendance baissière de l'épargne, ce qui compromettrait la croissance économique et consacrerait l'extraversion des finances publiques.

Tableau 21 - L'évolution de l'épargne nationale (en % du PIB) peut être ventilée de la manière suivante⁵²¹ :

Désignation	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Evolution de l'épargne nationale en % du PIB	28,5%	28%	28,9%	29%	28,7%	29,7%	29,7%	32,9%	31%	30,8%	28%	26,9%

Quant à l'épargne des ménages, son évolution peut être ventilée comme suit en estimant sa valeur par rapport au revenu disponible brut (en MDHS).

⁵²¹ - AGUENIOU (S.), « L'épargne des marocains : 2668 DH en moyenne et elle baisse! », [En ligne], La vie éco du 2/07/2012, Disponible sur : www.lavieeco.com

Tableau 22 – Evolution de l'épargne des ménages par rapport au revenu disponible brut.

Désignation	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Revenu disponible brut (en million de dhs)	270406	267183	271489	312473	319973	343597	365185	383241	407801	430325
Epargne des ménages (en millions de dhs)	36 047	31 369	29 773	66 181	61 983	70 035	76 583	80 069	75 805	70 317
Taux d'épargne des ménages en %	13,3	11,7	11,0	21,2	19,4	20,4	21,0	20,9	18,6	16,3

Source : H.C.P., Réformes économiques et sociétales au Maroc : Quelques données et indicateurs sur la croissance et le développement humain, décembre 2009, pp.19-20.

La tendance baissière de l'épargne peut être expliquée par la forte propension à la consommation favorisée par le démantèlement tarifaire.

Les Marocains ont consacré, en 2010, 87.3% de leur revenu à la consommation qui augmente plus rapidement que les revenus. Plus les revenus sont importants, plus l'épargne, en proportion, est significative. L'Epargne de l'Etat a été négative en 2011.

D'ailleurs on sait que c'est la consommation finale intérieure, celle des ménages en particulier qui contribue fortement à la progression du PIB. La consommation des ménages, en 2011, pèse pour 54,5% de la richesse nationale. Cependant, ce qui reste disponible pour épargner baisse à la fois en proportion du PIB et en valeur absolue. En 2010, l'épargne des ménages s'élevait à 86,45 milliards de DH. Le Maroc comptant environ 6,6 millions de ménages, chacun d'entre eux dispose donc d'une épargne moyenne de 13 000 DH. Par tête d'habitant (sur la base d'une population estimée à 32,4 millions de personnes), chaque Marocain avait donc, à fin 2010, une épargne moyenne de 2 668 DH.

Au total, la faiblesse de l'épargne des ménages procède à la fois du niveau de leurs revenus, d'un côté, et de la disponibilité des produits à des prix abordables, en raison des baisses des tarifs douaniers et du soutien par l'Etat des produits de première nécessité, de l'autre côté⁵²².

⁵²² - Ibid.

B- L'action du système d'évaluation sur la propension à épargner

Comme nous l'avons déjà montré, l'in vraisemblance du système d'évaluation de la matière imposable ne permet pas d'appréhender exactement la capacité contributive du contribuable ; ce qui débouche évidemment soit sur une surimposition ou une sous-imposition de la matière imposable. Cet état de fait n'est pas sans incidence sur le niveau d'épargne.

En effet, comme l'ont démontré et défendu des économistes tels KALDOR (N.) et BIRD (R.), si l'alourdissement de la pression fiscale devait conduire à une diminution de l'épargne privée et augmenter en conséquence l'épargne globale publique, le caractère incertain et approximatif du système d'évaluation peut conduire à des résultats contraires. Cette situation est d'autant plus grave que la marge d'incertitude et l'indiscipline fiscale sont importantes.

Le niveau d'imposition permet ainsi d'augmenter l'épargne publique (2) qui s'avère nécessaire en cas d'une épargne privée insuffisante et inefficace (1).

1- Le niveau d'imposition et l'épargne privée

L'augmentation des taux d'imposition et la progressivité accentuée des tranches de l'impôt sur le revenu ont pour conséquence la réduction du volume de l'épargne. Cependant, dans le cas des pays en développement tel le Maroc, cette thèse est non fondée. En effet, si nous considérons comme année de référence l'année 2007, date de début des réaménagements des taux de l'impôt sur le revenu, le taux d'imposition marginal est passé de 42% en 2007 à 38% en 2010, ce qui signifie que les ménages ont bénéficié d'un allègement de la pression fiscale. Ces mesures devraient en principe aboutir à une augmentation de l'épargne des ménages. Cependant, on constate que c'est l'inverse qui se produit en observant l'évolution de l'épargne des ménages.

Ce constat nous permet ainsi d'affirmer que le niveau d'imposition ne peut exercer à la limite qu'un effet marginal sur l'épargne privée, et que d'autres facteurs, comme nous l'avons montré ci-dessus, influent sur la propension à épargner.

Ainsi, les détenteurs de hauts revenus et ceux entre les mains desquels les richesses sont concentrées ont une propension à épargner faible. En fait, la propension marginale à épargner est atténuée chez les classes aisées. L'écart entre les propensions marginales des épargnants à revenus élevés et à faibles revenus est de moindre importance, étant déterminé par des considérations sociologiques et psychologiques inhérentes au mode de vie, au comportement

social et aux habitudes de gaspillage et de prestige. Il est vrai que les détenteurs de hauts revenus sont animés par des motivations particulières : effet d'imitation et d'ostentation, tendance à se conformer à un schéma de consommation importé⁵²³.

L'atténuation de la propension à épargner est encore plus importante notamment avec le démantèlement tarifaire favorisant la libéralisation des marchandises conjuguée à la défaillance du système d'évaluation.

Cette position peut être aussi vérifiée dans le cas des personnes morales. En effet, la propension à épargner est impactée négativement par le fait qu'une surimposition de l'entreprise peut opérer une ponction importante sur les fonds propres de cette dernière et diminue la propension à épargner.

Par ailleurs, les charges déductibles (amortissement, provisions..) ne correspondent pas à un décaissement immédiat.

L'imposition des bénéfices des entreprises peut également avoir une influence sur l'épargne par le biais de la fraude fiscale qui est favorisée par le caractère incertain et la défaillance du système d'évaluation. En effet, selon LAURE (M.), *« les fraudeurs se trouvent en possession d'un revenu net plus élevé que celui dont ils devaient disposer s'ils avaient payé leur impôt. Donc ils dépensent en proportion de ce revenu net et non pas en proportion du revenu net qu'ils auraient dû normalement avoir. Mais lorsqu'un contrôle fiscal intervient, le fisc récupère l'impôt qui aurait dû être perçu, plus les pénalités ; et les entreprises frauduleuses se trouvent alors dans la situation de personnes qui ont vécu au dessus de leurs possibilités.*

*Tout se passe alors comme si la fraude fiscale dans une certaine mesure augmentait la propension à consommer et diminuait la propension à épargner*⁵²⁴».

L'acte d'épargner ne peut donc pas s'affirmer devant de tels habitudes et comportements antiéconomiques et l'impôt n'aura aucune emprise réelle sur ces comportements.

Par ailleurs, on peut se demander si l'épargne peut être stimulée de façon sélective par des mesures d'encouragement et d'exonérations fiscales.

La doctrine économique a affirmé que les stimulants fiscaux⁵²⁵ parviennent difficilement à accroître le volume d'épargne du moment que les incitations fiscales se

⁵²³ - EL KTIRI (M.), *Fiscalité et développement au Maroc*, 1982, p.187.

⁵²⁴ - LAURE (M.), *Influence de la fiscalité sur la formation de l'épargne*, RSF, 1955, p.294. Cité par : BERRAHO (S.), *L'application de l'impôt sur les bénéfices professionnels aux sociétés*, Mémoire de DES, Université Mohamed V, F.S.J.E.S., Rabat, Année universitaire 1985-1986, p.91.

⁵²⁵ - A titre illustratif, en vertu des dispositions de la loi de finances pour l'année budgétaire 2011, des mesures ont été adoptées pour stimuler l'épargne des ménages. Ces mesures concernent des régimes préférentiels pour :

traduisent généralement par une substitution d'une catégorie d'avoirs à une autre, plutôt qu'un accroissement du volume de l'épargne totale⁵²⁶.

Devant une telle incapacité du secteur privé à mobiliser de façon volontaire et efficace l'épargne, l'intervention de l'Etat serait nécessaire en vue de développer l'épargne publique pour compenser, voire de se substituer à l'épargne privée.

2- Le niveau d'imposition et l'épargne publique

Selon la doctrine financière classique, il est bien connu qu'une augmentation de la pression fiscale a pour conséquence la réduction forcée de la consommation et la réalisation d'une épargne publique importante. Mais, l'effet net d'un alourdissement des impôts sur la consommation et l'épargne globales dépend des propensions à consommer respectives du secteur public et privé⁵²⁷.

Dans le même sens, la doctrine financière soutient que l'accroissement de l'épargne publique par l'impôt est un mirage⁵²⁸. En effet, « la propension marginale à consommer du gouvernement est très élevée. L'importance des dépenses non prioritaires est fonction des fonds disponibles et l'Etat ne peut pas résister aux pressions politiques ou à la clameur

-
- ❖ Le plan d'épargne en actions (P. E. A.);
 - ❖ Le plan d'épargne logement (P.E.L.) ;
 - ❖ Le plan d'épargne éducation (P. E. E.);

L'exonération du P.E.A. a été accordée sous les conditions suivantes :

- ❖ une durée d'au moins 5 ans du P.E.A. ;
- ❖ le montant total des versements d'espèces sur un P.E.A. ne peut excéder un certain plafond de 600 000 DH ;
- ❖ les titres admis dans le P.E.A. sont les actions et certificats d'investissement cotés à la bourse des valeurs de Casablanca ainsi que les titres O.P.C.V.M. actions.

L'exonération du PEL a été accordé à condition que :

- ❖ Les sommes investies soient destinées à l'acquisition ou à la construction d'un logement à usage d'habitation principale ;
- ❖ Le montant des versements et des intérêts produits soient intégralement conservés dans ce plan pendant au moins 3 ans à compter de sa date d'ouverture ;
- ❖ La somme des versements dans ce plan ne doit pas excéder 400 000 DH.

Il faut préciser que dans le cadre normal, les intérêts sont soumis au taux de 30%.

L'exonération du P.E.E. a été accordée sous les conditions suivantes :

- ❖ Les sommes investies soient destinées au financement des études de leurs enfants dans tous les cycles d'enseignement y compris ceux de la formation professionnelle ;
- ❖ Le total des versements dans ce plan ne dépasse pas 300 000 DH ;
- ❖ Le montant des versements et les intérêts soient conservés dans le plan pendant au moins 5 ans.

⁵²⁶ - BOUSSETTA (M.), « *Fiscalité et financement : effet du prélèvement fiscal sur l'épargne*, Revue vues économiques, n°9, 1997, pp.209-210.

⁵²⁷ - Ibid.

⁵²⁸ - PLEASE (S.), *L'épargne par l'impôt : mirage ou réalité*, in *finances et développements*, n°1, 1967, p.31. Cité par : BOUSSETTA (M.), *Fiscalité et développement: éléments d'analyse et de politique fiscale*, mémoire DES, NANTERRE PARIS X, 1981, p.109.

publique, quand chacun sait qu'il dispose de fonds nécessaires pour satisfaire ses besoins propres »... «Le comportement décevant de l'épargne publique dans les pays moins développés, en dépit des rentrées fiscales impressionnantes, est dû à l'accroissement des dépenses courantes de l'Etat, et c'est là un état de choses bien connu...ceux qui se prononcent pour une politique de développement fondée sur une épargne forcée, ont sous estimé, et plus souvent encore méconnu, l'effet que le relèvement de la charge fiscale pourrait avoir sur la consommation publique ⁵²⁹».

L'impôt ne peut ainsi constituer un véritable instrument de formation et de réalisation de l'épargne que dans le cas où l'Etat dispose d'une propension à épargner élevée et utilise l'épargne ainsi dégagée dans des investissements productifs. En effet, l'épargne n'est pas une fin en soi, elle n'est profitable que dans la mesure où elle est utilisée de façon productive et efficiente⁵³⁰.

Paragraphe 2 : L'impact du système d'évaluation sur l'investissement

Les investissements constituent un élément fondamental des choix en matière de production, de plan de développement, d'utilisation des revenus pour rendre l'économie productive par une accumulation massive du capital⁵³¹.

Ainsi, une politique rationnelle de développement, doit entreprendre l'investissement public et encourager l'investissement privé. Une telle politique ne doit pas se limiter à assurer le financement des investissements publics grâce à l'épargne obligatoire, sans se soucier des investissements privés. L'encouragement de l'épargne privée s'avère nécessaire⁵³².

Quel est donc l'incidence du système d'évaluation de la matière imposable sur l'investissement ?

Afin de répondre à cette question, nous allons dans un premier temps étudier la corrélation entre le système d'évaluation et la décision d'investir **(A)** et examiner ensuite les incidences des stimulants fiscaux sur l'investissement **(B)**.

⁵²⁹ - Ibid.

⁵³⁰ - BOUSSETTA (M.), « *Fiscalité et financement : effet du prélèvement fiscal sur l'épargne* », op. cit., p.216.

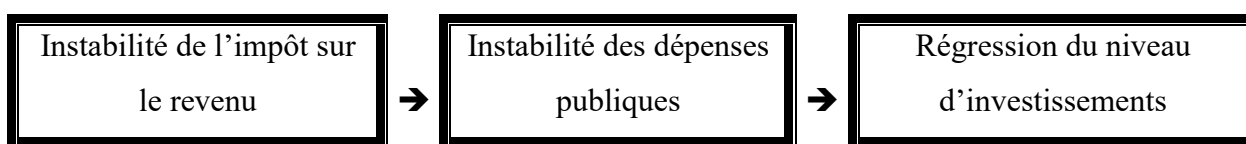
⁵³¹ - EL KTIRI (M.), op. cit, p.189.

⁵³² - ZEMRANI (B.A.), *La fiscalité face au développement*, op. cit., p.249.

A- Le système d'évaluation et la décision d'investir

Comme nous l'avons déjà évoqué, l'in vraisemblance du système d'évaluation provoque l'instabilité des recettes fiscales qui affecte négativement l'épargne nécessaire au financement de l'investissement. Une telle instabilité se répercute automatiquement sur la décision d'investir.

L'influence de l'instabilité des recettes fiscales générées par l'application d'un système d'évaluation incertain et approximatif sur les dépenses et le niveau d'investissement peut être schématisée comme suit⁵³³ :



Ainsi, l'in vraisemblance du système d'évaluation ne permet pas aux pouvoirs publics, comme d'ailleurs tout agent économique, d'avoir suffisamment d'informations à court et moyen terme sur sa situation financière en vue de la formation d'une épargne et prendre la décision d'investir.

Dans cette situation, les pouvoirs publics doivent normalement tenir compte de cette donnée et maintenir les investissements à un niveau qui ne doit pas être affecté par les cycles des fluctuations des recettes. Cependant, le maintien d'un tel niveau demeure difficilement réalisable. En effet, l'investissement est la composante la plus erratique des dépenses publiques (le même raisonnement peut être appliqué au secteur privé) dans les pays en voie de développement. Ceci peut être expliqué par deux raisons :

D'une part, en période de prospérité, les gouvernements doivent faire face aux pressions politiques, aux revendications et doivent en conséquence augmenter leurs dépenses. Mais, en période de récession, il devient plus difficile pour les pouvoirs publics de maintenir le même effort.

D'autre part, Les pouvoirs publics seraient affectés d'une « myopie » en matière de politique budgétaire et ne seraient donc pas toujours en mesure de déterminer si les fluctuations de l'impôt sur le revenu seront temporaires ou permanentes. Cela ne leur permet pas de planifier et de décider en matière d'investissement du moment qu'il n'y a pas de mécanisme d'ajustement entre l'épargne et l'investissement⁵³⁴.

⁵³³ - EHRHART (H.), op. cit., p.81.

⁵³⁴ - Ibid.

D'ailleurs, nous pouvons montrer un tel défaut d'ajustement en examinant l'évolution de l'investissement en corrélation avec l'épargne et mettre ainsi en exergue les conséquences de l'instabilité budgétaire générée par la défaillance du système d'évaluation.

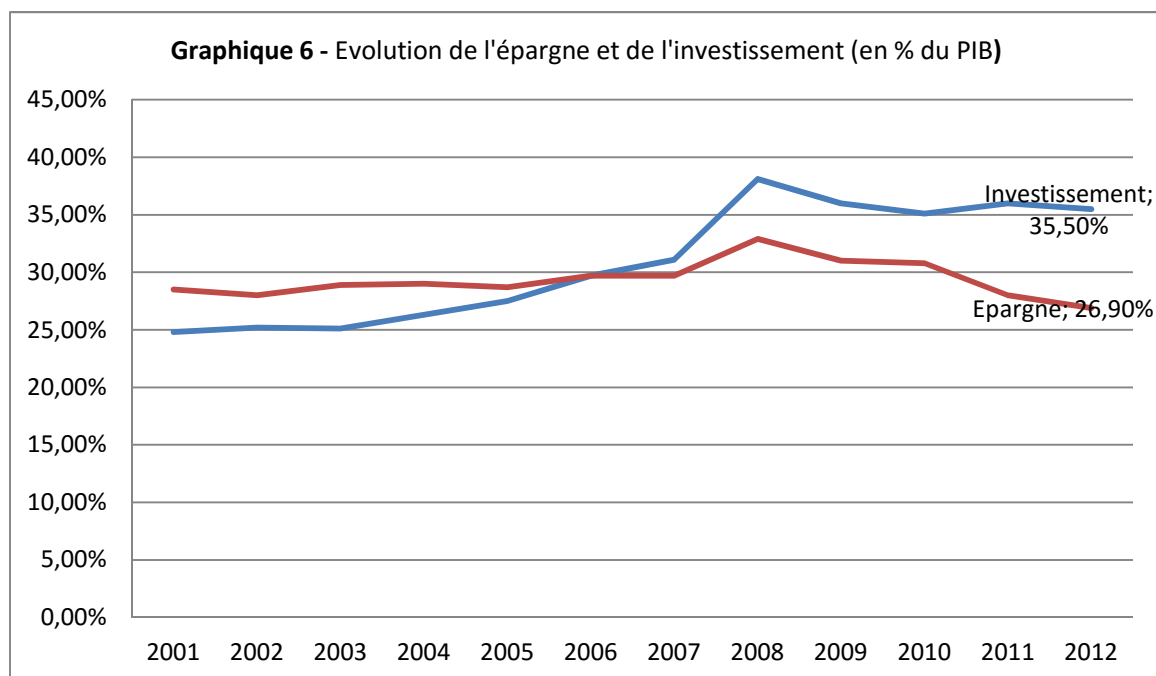
Tableau 23 – Evolution de l'investissement nationale en pourcentage du P.I.B.

Désignation	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Evolution de l'investissement nationale en % du PIB	24,8%	25,2%	25,1%	26,3%	27,5%	29,7%	31,1%	38,1%	36%	35,1%	36%	35,5%

Depuis 2001 on constate que les investissements ont progressé en moyenne de 27,1% jusqu'en 2007 pour atteindre le niveau le plus haut en 2008. Mais après, nous constatons un ralentissement entre 2009 et 2012. Ainsi, par rapport au PIB, les investissements ont accusé une baisse, passant de 38,1% en 2008 à 35,5% en 2012.

De ce fait, nous pouvons donc constater que depuis 2007, l'épargne nationale ne couvre plus la totalité de l'investissement.

Nous pouvons ainsi illustrer cette situation en rapprochant les données relative à l'évolution de l'épargne, étudiée ci-dessus et celles de l'investissement par rapport au PIB.



Source : Haut commissariat au plan (H.C.P.)

Les distorsions créées par le caractère incertain et approximatif du système d'évaluation ne permettent ainsi plus de s'assurer de l'application des approches théoriques concernant

l'incidence de l'impôt sur l'épargne et l'investissement. Ainsi, si un allègement fiscal devrait en principe stimuler l'épargne et promouvoir l'investissement, l'incertitude de l'épargne qui est la conséquence directe du défaut d'information et du manque de visibilité que génère l'invéraisemblance du système d'évaluation est défavorable à une prise de décision en matière d'investissement.

Nous constatons ainsi une régression de l'épargne et de l'investissement à un moment où les réaménagements des taux de l'impôt sur le revenu ont été entrepris à partir de 2007 en vue de renforcer le pouvoir d'achat des ménagers. Mais nous constatons que la propension à consommer l'a emporté sur la propension à épargner.

B- Les incidences du système d'évaluation sur le comportement fiscal des entreprises en matière d'investissement

Après avoir traité de l'impact du système d'évaluation de la matière imposable sur la décision des entreprises, à investir, notamment les P.M.E. et les T.P.E, nous allons essayer de mettre en évidence le comportement fiscal des entreprises en matière d'investissement.

Pour traiter ce point, il est opportun de faire une distinction entre l'investissement de création et l'investissement d'extension. Ces précisions notionnelles vont nous faciliter la tâche qui consiste à estimer l'impact du système d'évaluation dans chacune des deux opérations.

Les investissements de création correspondent à des investissements entièrement nouveaux (investissements ex nihilo).

Les investissements d'extension sont des investissements supplémentaires visant à développer une activité existante.

Il faut préciser aussi que d'un point de vue théorique et en termes d'impact économique, investissements d'extension et de création sont similaires⁵³⁵. Quels comportements les entreprises adoptent-elles alors en matière d'investissements de création **(1)** et d'investissements d'extension **(2)** ?

1- Comportement fiscal des entreprises en matière d'investissement de création

Lors de la phase de création, tout jeune promoteur est confronté à une diversité de contraintes dont principalement les questions ayant trait à la faiblesse des systèmes

⁵³⁵ - O.C.D.E., *Définition de référence de l'O.C.D.E. des investissements directs internationaux*, [En ligne], quatrième édition 2008, p.98. Disponible sur : www.oecde.org/éditions/corrigenda (consulté le 20/11/2012).

d'information et des statistiques, les difficultés de financement, l'indisponibilité et la cherté des locaux, la lourdeur des formalités et la complexité des procédures administratives, etc.

Dans cette panoplie de contraintes qui entravent la création d'une nouvelle entreprise, nous nous interrogeons sur le degré d'influence du paramètre fiscal sur le choix de la forme juridique.

Pour répondre à cette question, nous nous sommes référés aux travaux de certaines enquêtes⁵³⁶ réalisées dans ce sens.

En effet, les résultats de ces enquêtes se sont accordés sur le fait que la variable fiscale est déterminante au niveau de la décision du choix de la forme juridique de l'entreprise, alors qu'elle ne joue qu'un rôle secondaire et est relégué au dernier plan lorsqu'il s'agit de la décision de création.

Autrement dit, sous les contraintes susmentionnées, les jeunes promoteurs qui aspirent créer leurs entreprises pour la première fois ne donnent pas une grande importance aux considérations fiscales qui, lorsqu'ils décident de choisir la forme juridique, elles s'avèrent très décisives. C'est essentiellement le régime fiscal de la rémunération des dirigeants qui motive le plus le choix de la forme juridique notamment lorsqu'il s'agit de faire le choix entre la forme individuelle et la forme sociétaire. La première ne permet pas la déduction totale des revenus perçus par le chef d'entreprise en tant que charges d'exploitation. La seconde par contre, permet de déduire et donc de faire échapper à l'impôt sur les revenus des dirigeants associés (à condition qu'ils ne soient pas exagérés). Cet avantage est d'autant plus déterminant que les associés sont les membres de la même famille⁵³⁷.

A titre illustratif, les petits promoteurs pourraient préférer la forme de société anonyme S.A. à celle de la société à responsabilité limitée S.A.R.L. du fait que la S.A., quel que soit sa dimension, a l'obligation de se soumettre à des contrôle externes assurés par les commissaires aux comptes. Or, ces inspections ne concernent dans le cas des S.A.R.L. que les entreprises qui réalisent des chiffres d'affaires supérieurs à 50 millions de dirhams. C'est probablement donc la raison pour laquelle que les investisseurs qui comptent réaliser un niveau de chiffre

⁵³⁶ - BENHRIMIDA (M.), « *Le comportement fiscal de l'entreprise marocaine* », Revue MASSALIK, numéro double 13/14, 2010, p.70 et s.

- AMAN (M.), AMAN (A.) & SAHABA (M.), *Fiscalité et gestion des petites et moyennes entreprises industrielles PMEI*, Mémoire du diplôme du cycle supérieur de gestion, I.S.C.A.E., juin, 1993

⁵³⁷ - BENHRIMIDA (M.), op. cit., p.70 et s.

d'affaires inférieur à 50 millions de dirhams cherchent à éviter le contrôle externe, et optent de ce fait pour les S.A.R.L.⁵³⁸.

2- Comportement fiscal des entreprises en matière d'investissement d'extension

Si en termes d'investissement de création, la variable fiscale n'est prise en considération que lorsqu'il s'agit du choix de la forme juridique de l'entreprise, qu'en est-il alors du comportement fiscal des entreprises en matière d'investissement d'extension ?

Les mêmes enquêtes précitées ont précisé que les entreprises marocaines ont la tendance à ne manifester qu'un faible intérêt à l'égard du paramètre fiscal en tant que critère d'investissement.

Ainsi, si les grandes entreprises bien structurées et dotées d'un personnel d'encadrement qualifié se livrent à des études de faisabilité dont la marge d'erreurs est relativement faible, la majeure partie des entreprises de petites tailles où la décision d'investissement relève des prérogatives de l'entrepreneur qui est en même temps le propriétaire et le dirigeant ne se livrent en matière d'études de rentabilité des projets d'investissements, si elles existent, qu'à des calculs approximatifs qui s'éloignent largement des méthodes scientifiques d'évaluation d'investissements⁵³⁹.

Par ailleurs, les incitations fiscales à l'investissement, ne semblent pas retenir l'attention des entreprises qui ne modifient pas par conséquent leur comportement d'investissement.

Cette tendance à ne pas prendre en considération le facteur fiscal comme déterminant dans la décision d'investir au Maroc, à l'instar des P.E.D., montre clairement « la distance qui sépare la réalité des allégations qui ont si longtemps surdéterminé l'impact de l'incitation fiscale sur la décision fiscale⁵⁴⁰ ».

Plus grave encore, cette situation confirme la tendance qu'a le contribuable marocain à persister dans la culture de l'« à peu près » qui lui permet de jouir d'une certaine habilité à frauder.

⁵³⁸ - Ibid.

⁵³⁹ - Ibid.

⁵⁴⁰ - AKESBI (N.), *L'impôt, l'ajustement et l'Etat*, op. cit., p.162.

L'analyse des incidences financières et économique du système d'évaluation de la matière imposable à l'impôt sur le revenu montre que l'effet de l'impôt sur l'ensemble de l'économie est difficilement appréhendable.

En effet, si la mise en œuvre d'un système d'évaluation est conçu de manière à atteindre divers objectifs financiers et économiques, le système actuel tel qu'il est mis en œuvre ne permet que dans une moindre mesure de jouer son rôle en affectant de manière rationnelle les ressources.

Ainsi, « le bon comportement des recettes fiscales » n'est qu'une dangereuse illusion. Le rétrécissement de la matière imposable entraîne la concentration de la pression fiscale sur une population fiscale très réduite.

D'ailleurs la pression fiscale pèse lourd notamment sur les salariés et un nombre très réduits d'entreprises. Les autres activités qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu ne contribuent que modestement à l'effort fiscal.

Par ailleurs, les réaménagements récurrents des taux d'imposition de l'impôt sur le revenu intervenus notamment ces dernières années, si elles visent le renforcement du pouvoir d'achat des contribuables, elles ne permettent pas en revanche d'élargir la matière imposable et consacrent le primat des impôts indirects.

Une telle situation est le fait logique de la mise en œuvre d'un système d'évaluation incertain et dépourvu de rigueur. Ce qui traduit le laxisme de l'administration fiscale marocaine qui préfère opter pour les solutions faciles au lieu de faire preuve de créativité.

En outre, la mise en œuvre d'un tel système d'évaluation ne permet aucunement de fournir les flux de recettes fiscales nécessaires pour financer les objectifs du développement.

De par son caractère incertain et approximatif, ce système d'évaluation provoque l'instabilité des recettes fiscales qui affecte négativement l'épargne privée et publique nécessaire au financement de l'investissement.

Tous ces facteurs réunis nous permettent de conclure que le système d'évaluation tel qu'il est mis en œuvre actuellement ne peut pas jouer le rôle qui lui est assigné comme moyen d'action sur les structures économiques et financières.

Dans un tel contexte, quelles seront ses incidences sociopolitiques ? C'est ce que nous étudierons dans le chapitre suivant.

Chapitre II

Les incidences sociopolitiques du système d'évaluation

L'objectif de toute politique fiscale qui se veut rationnelle est d'assurer la conformité du système d'évaluation au principe de l'équité. Mais, la réalisation d'un tel objectif suppose la solution des problèmes d'ordre technique et politique qui se dressent en obstacles devant la construction d'un système équitable.

Le système d'évaluation de la matière imposable tel qu'il est mis actuellement est loin d'être équitable. Ses incidences sociopolitiques s'entendent de la réaction des contribuables face aux modalités et techniques d'évaluation.

Les distorsions de ce système d'évaluation se manifestent à divers niveaux. En effet, le caractère incertain et approximatif du système d'évaluation pousse, voire encourage, les contribuables à exercer leurs activités en marge de toute fiscalisation. D'autant plus que ce système ne permet pas de prospecter des gisements de la matière imposable qui demeurent toujours hors champs d'application de l'impôt. Les groupes de pression sont aussi un facteur majeur de la persistance de cette situation.

Autrement dit, l'élargissement de la matière imposable est tributaire d'une volonté politique d'extraction fiscale qui commande nécessairement l'intégration dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu de secteurs toujours en marge de toute fiscalisation, la lutte contre la fraude fiscale (**Section I**) et la fiscalisation du secteur informel (**Section II**). Cela permettrait « le transfert d'une partie de la charge fiscale vers ces secteurs et de diminuer, par conséquent, le fardeau fiscal supporté par les autres contribuables pour qui les taux nominaux de taxation sont jugés trop élevés, donc désincitatifs⁵⁴¹ ».

Il est donc impératif de faire face à l'érosion de la matière imposable en procédant à la fiscalisation de domaines féconds de ressources et de revenus où la fiscalité est quasi absente. La persistance d'une telle situation ne peut qu'aggraver et paralyser les finances de l'Etat.

⁵⁴¹ - GAUTIER (J.F.), RAKOTOMANANA (F.) & ROUBAUD (F.), « *La fiscalisation du secteur informel : recherche impôt désespérément* », [En ligne], In: Tiers-Monde. 2001, tome 42 n°168, p.797. Disponible sur : http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/tiers_1293-8882_2001_num_42_168_1550, consulté le 17/05/2012

Section 1 : Le système d'évaluation et la volonté politique d'extraction fiscale

L'une des conséquences majeures de la mise en œuvre d'un système d'évaluation défaillant est le manque de discipline fiscale et l'existence d'une fraude fiscale répandue liée à l'économie informelle, à la planification fiscale abusive, au recours aux paradis fiscaux, aux activités frauduleuses et à l'accroissement de la dette fiscale sous l'effet de la crise et de la récession⁵⁴².

La persistance d'une telle situation est due surtout à l'absence d'une volonté politique d'extraction fiscale imposée par les acteurs les plus influents dans les domaines économiques et politiques.

Nous essayerons donc de mettre en exergue les limites de la volonté politique d'extraction fiscale au Maroc et ses répercussions sur le rétrécissement de la matière imposable (**Paragraphe 1**), puis nous consacrerons le deuxième paragraphe à l'indiscipline fiscale comme incidence du système d'évaluation actuel (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Les limites de la volonté politique d'extraction fiscale

Si l'aspect technique de la fiscalité est l'un des critères majeurs de la rationalisation du système d'évaluation de la matière imposable, il est néanmoins insuffisant en l'absence de volonté politique fiscale de la part de l'Etat. Selon NGAOSYVATHAN, « il serait superficiel de vouloir attribuer les déficiences de la fiscalité du tiers monde aux défauts et à des lacunes de l'appareil administratif ». « Les problèmes de l'administration fiscale émanent de l'état des forces politiques ; la solution doit être politique, et non technique⁵⁴³ » et le développement ou sous-développement fiscal d'un pays n'est qu'un reflet de la force ou de la faiblesse de la volonté politique d'extraction fiscale⁵⁴⁴».

La volonté politique s'impose de plus en plus comme un facteur décisif dans la mise en œuvre du développement dans le tiers monde. Ainsi, des tentatives de réformes fiscales se sont soldées à l'échec faute de volonté politique de la part des dirigeants⁵⁴⁵.

Il en est ainsi du cas du Maroc où le pouvoir décisionnel est tributaire de la place que tiennent les groupes de pression dans le processus de décision fiscale.

⁵⁴² - Rapport annuel du FMI, rapport de 2011, *Vers une croissance équitable et équilibrée*, [En ligne], p.22, Disponible sur : www.imf.org

⁵⁴³ - NGAOSYVATHAN (Ph.), *Le rôle de l'impôt...*, op.cit., p.186.

⁵⁴⁴ - Ibid.

⁵⁴⁵ - Ibid., p.187.

Mais, pour parler des groupes de pression, il faut supposer que ces derniers évoluent dans un environnement politique démocratique. Ce qui n'est pas toujours le cas dans les pays en voie de développement. Les groupes de pression constituent, en effet, dans les pays démocratiques, un contre pouvoir qui constitue en somme l'intérêt général que doit préserver l'Etat. Ils jouissent ainsi d'une légitimité certaine.

Dans les sociétés en transition vers la démocratie, le nombre réduit de groupes de pression risque de faire pencher la balance en leur faveur au détriment de la masse des citoyens qui ne serait pas représentée⁵⁴⁶.

Déjà en 1968 l'institution d'un impôt sur la succession a été mise en échec, quelques mois seulement après sa promulgation, par des « Oulemas » qui constituent un véritable groupe de pression. Ils ont avancé comme argument solide la non-conformité des droits de la succession avec les precepts de l'islam.

D'ailleurs cette position fut critiquée par une partie de la doctrine fiscale marocaine. En effet, selon cette dernière, les oulémas avaient mené une véritable croisade contre l'impôt « illégal » alors qu'aucune prescription coranique ne prohibe l'imposition des successions.

Mais, l'adoption d'une interprétation stricte du texte par les « oulémas » est assez peu développée contrairement à certains pays musulmans où l'impôt sur la succession a été déjà prélevé pendant longtemps⁵⁴⁷.

Il en est de même des établissements de l'enseignement privé qui ont depuis les premières années de l'indépendance bénéficié d'une situation privilégiée. Mais, l'administration fiscale, dans une de ses notes circulaires, avait signalé que l'exemption d'impôts de ces établissements ne reposait sur aucun texte législatif ou réglementaire et qu'il s'agissait d'une simple tolérance consécutive à une décision ministérielle bienveillante. Dans cette même note circulaire, la Direction des impôts avait précisé que le ministre des Finances a décidé que les établissements scolaires d'enseignement privé payant devaient, à partir de l'année scolaire 1972-1973, être assujettis à l'impôt des patentes et à l'impôt sur les bénéfices professionnels. Cette décision provoqua une forte contestation des opérateurs concernés, qui entreprirent des démarches soutenues auprès des autorités afin de l'annuler.

D'ailleurs plusieurs notes sont venues appuyer cette décision et le refus des établissements d'enseignement privé de s'acquitter de leur charge fiscale se perdura. Les revendications des professionnels de l'enseignement privé ont abouti à l'inscription, dans la

⁵⁴⁶ - BENSOUA (N.), « Groupes de pression et prise de décision fiscale au Maroc », Revue Repère, n°15, juillet –septembre 2007, p.34.

⁵⁴⁷ - AKESBI (N.), *L'impôt, l'Etat, l'ajustement*, op.cit, p. 383.

loi de finances 1997/1998, d'une réduction de 50 % de l'impôt sur les sociétés (IS) ou de l'impôt général sur le revenu (I.G.R.) pendant 5 ans à compter du début d'activité pour les établissements d'enseignement créés à compter du 1er janvier 1998. D'ailleurs Cette mesure a créé une discrimination au détriment des établissements qui s'étaient régulièrement acquittés de leurs impositions et qui n'ont pu en obtenir la restitution⁵⁴⁸.

Pire encore, la volonté politique est dans certains cas tout simplement neutralisée. En effet, les banques, organisées au sein du Groupement professionnel des banques (G.P.B.M.), véritable groupe de pression, ont, en effet, toujours agi sur la politique fiscale aussi bien au niveau des textes de loi qu'au niveau de la doctrine administrative. Leur résistance s'inscrit dans une tradition de contestation et de soumission négociée aux règles fiscales. Les banques expriment leur volonté permanente de bénéficier d'un traitement spécifique.

A titre illustratif, au cours d'un contrôle fiscal en 2001, au titre de l'impôt sur le revenu, de l'IS et de la TVA, pour la période allant de 1997 à 2000, l'administration fiscale a constaté que ces dernières géraient des comptes de dépôts ouverts en dirhams ordinaires par des personnes physiques non-résidentes au Maroc. En contrepartie de ces opérations de placements, les titulaires desdits comptes percevaient des revenus sous forme d'intérêts.

Ces revenus n'ont pas été soumis à l'impôt général sur le revenu, par voie de retenue à la source, en méconnaissance tant des conventions fiscales, signées par le Maroc avec d'autres pays, que des dispositions de la loi n° 17-89 relatives à l'impôt général sur le revenu.⁵⁴⁹

Le poids des groupes de pression s'est manifesté aussi à l'occasion de l'institution de l'impôt général sur le revenu. En effet, le projet de loi relatif à l'I.G.R. présenté au parlement en 1989 contenait l'article 109 relatif aux signes extérieurs de richesse devant permettre en principe l'optimisation de l'appréhension de la matière imposable et de lutter contre la fraude fiscale en matière d'I.G.R.

La majorité des députés, membre de la commission des finances ont fait pression sur le ministre des finances et sur l'exécutif à tous les niveaux et ont pu obliger le gouvernement à réviser l'article 109 pour faire passer le texte de l'I.G.R.

De plus, le taux d'imposition maximum initial proposé par le gouvernement était de 64%. La commission des finances a pu obtenir un taux maximal de 52%, alors que celui de

⁵⁴⁸ - BENSOUA (N.), op. cit., p.36.

⁵⁴⁹ - Ibid., p.37.

64% était le taux d'équilibre qui permettait au gouvernement de maintenir le niveau des recettes fiscales sans aggravation de la pression fiscale individuelle⁵⁵⁰.

Un dernier cas plus illustratif concrétisant le rôle de groupes de pression dans l'inflexion de la volonté politique en matière fiscale. Mais cette fois ci c'est le gouvernement qui va se dresser en obstacle à l'institution d'un impôt sur la fortune. En effet, l'élaboration du projet de la loi de finances pour l'année budgétaire 2012 s'inscrit dans un contexte de déficit budgétaire allant jusqu'à 16,09 milliards de DH, le gouvernement cherche de nouvelles niches permettant de renflouer ses caisses. Le gouvernement sortant d'avant l'adoption de la constitution 2011 a estimé opportun de taxer d'avantage les détenteurs des grandes richesses en instituant un impôt sur la fortune, soit un I.S.F. version marocaine. C'est un impôt sur les « signes extérieurs de richesse ». Ainsi, tous ceux qui affichent des signes ostentatoires de richesse devront contribuer plus que les autres pour aider l'Etat à améliorer ses recettes fiscales.

Mais dès l'inscription d'une disposition qui prévoit l'institution d'un impôt sur les « signes extérieurs » dans le corpus du projet de la loi de finances pour l'année budgétaire 2012, les lobbies se sont mis en branle. Ce qui est décevant à un moment où l'Etat est dans la nécessité de couvrir des dépenses et où l'occasion est offerte aux plus fortunés d'afficher leur patriotisme en mettant une partie de leur fortune au service de la collectivité et de s'inspirer des expériences de certains pays développés comme les Etats-Unis, la France, l'Italie et l'Allemagne où des millionnaires se sont signalés pour payer volontairement plus d'impôts⁵⁵¹.

Lors de l'examen du projet de budget à la chambre des conseillers, la commission des finances a adopté un amendement présenté par un syndicat (la fédération démocratique du travail (F.D.T.)) visant la création de l'impôt sur la fortune (I.S.F.). L'amendement en question instaure l'impôt sur la fortune en trois tranches :

Patrimoine en millions de DH	I.S.F.
[10→30]	1%
[30,1→50]	1,5%
[50,1 ; →]	2,5%

Cette disposition a été votée par 12 voix pour, y compris les parlementaires de l'opposition, du partie Authenticité et modernité (P.A.M.) et de l'union socialiste des forces

⁵⁵⁰ - BOUCHAREB (M.), *La lutte contre la fraude fiscale au Maroc*, Editions maghrébines, 2005, p.72.

⁵⁵¹ - WILLIAM (D.), « *Impôt sur la fortune : les vrais patriotes !* » [En ligne], finances-news du 20/09/2011. Disponible sur : <http://www.financenews.press.ma/portail/index.php?/La-Une/impot-sur-la-fortune-les-vrais-patriotes.html>

populaires (U.S.F.P.), 7 voix contre et 5 abstentions du rassemblement national indépendant (R.N.I.). L'absentéisme y est pour quelque chose. En tout, il y avait à peine 24 conseillers qui ont participé au vote. Et encore, les discussions, article par article, en commission, attiraient très peu de monde, parfois 4 à 5 parlementaires.

Mais paradoxalement, les deux ministres de finances qui font partie respectivement des partis de l'Istiqlal et du Partie de la justice et du développement (P.J.D.) qui depuis toujours se targuaient de taxer les riches, s'ils n'ont pas recouru à l'article 77 de la constitution (celui qui a remplacé le fameux article 51 que le gouvernement fait brandir pour rejeter un amendement en mesure de produire un déséquilibre dans le budget), ils se sont contentés de rappeler les difficultés de mise en œuvre d'un tel impôt et surtout la difficulté d'évaluation du patrimoine des citoyens ainsi que son impact économique⁵⁵².

Or le sort de l'impôt sur la fortune ne sera décidé définitivement qu'après une deuxième lecture dans l'hémicycle de la chambre des représentants où le gouvernement est majoritaire et peut neutraliser l'I.S.F. Effectivement, les membres de la majorité ont voté à l'unanimité contre l'adoption de l'impôt sur la fortune. Certains avancent que l'adoption de cette taxe aurait un impact négatif sur l'investissement et éventuellement, sur les intérêts de la classe ouvrière.

Sous la forte pression des lobbies, Le gouvernement marocain⁵⁵³ n'a pas l'intention de s'aventurer contre courant pour augmenter la pression fiscale sur les plus fortunés.

De ce fait, il a été largement critiqué en lui reprochant d'être au service des plus riches alors qu'il plaidait dans son programme électoral pour la réforme et la solidarité sociale.

Ces cas de figures montrent clairement que la volonté politique d'extraction fiscale, et partant l'élargissement de la matière imposable, dans un pays en développement comme le Maroc dépend essentiellement de la résolution émanant des organes politiques.

Mais nous estimons qu'il n'est pas de l'intérêt d'un Etat en voie de développement, tel le Maroc, d'obtempérer à un laxisme politique dont le principe est de reporter sans délai des réformes du système fiscal qui épargneraient le budget de l'Etat des crises financières.

⁵⁵² - CHAOUI (M.), « *Le parlement ressort l'impôt sur la fortune* » [En ligne], L'économiste, Edition n° 3776 du 04/05/2012. Disponible sur : www.leconomiste.com

⁵⁵³ - Malgré que la décision du gouvernement, quant à l'institution d'un impôt sur la fortune, apparaisse unanime, certaines opinions personnelles des membres du gouvernement sont, en revanche, avec l'adoption d'un tel impôt. En effet, en abordant la réforme fiscale, le secrétaire général du P.P.S. a déclaré qu'il est favorable à l'institution d'un impôt sur la fortune. Il justifie sa position en affirmant que la conjoncture économique est sombre, à laquelle s'ajoutent un déficit commercial aggravé et les charges de la caisse de compensation. Les chiffres réalisés n'ont pas été atteints, selon lui, depuis les années 1980. En outre, il indique que le gouvernement auquel il appartient « bénéficie d'un capital de confiance sans précédent pour mener les réformes nécessaires, comme celle de la Caisse de compensation ou celle des retraites. « S'il ne les entreprend pas, aucun autre ne sera en mesure de le faire ». Source : Le quotidien l'économiste, édition n°3837 du 31 juillet 2012.

L'institution d'un impôt sur la fortune et sur la succession est une nécessité impérieuse pour l'équilibre budgétaire, notamment dans un contexte de récession économique, mais aussi pour répondre aux exigences d'équité et d'efficacité.

Dans une économie où le financement du développement revient pour une large part au secteur public, le non imposition des richesses se traduit par de colossales pertes fiscales. Par ailleurs, l'institution de tels impôts peut aider le fisc à découvrir la dissimulation de revenus déjà pratiqués dans le passé. Ce qui permet en conséquence une meilleure maîtrise de la matière imposable.

Si l'élargissement de la matière imposable dépend de la résolution du pouvoir politique à intégrer dans le champ de l'impôt de nouveaux gisements fiscaux, la volonté politique d'extraction fiscale demeure insuffisante sans la lutte contre la fraude fiscale.

Paragraphe 2 : La fraude fiscale : l'iniquité flagrante du système d'évaluation

L'appréhension du phénomène d'indiscipline et de fraude fiscale n'est pas une chose aisée notamment lorsqu'il s'agit d'activités occultes. Néanmoins, nous essayerons de jeter de la lumière sur ce phénomène **(A)** tout en s'interrogeant sur les voies de luttres contre l'indiscipline fiscale **(B)**.

A- La fraude : Etat des lieux

Pour essayer de circonscrire le phénomène de la fraude fiscale, nous allons mettre en exergue les ressorts et les procédés d'un tel phénomène **(1)**, puis nous procédons à l'évaluation de son ampleur dans l'économie nationale **(2)**.

1- Les ressorts et les procédés de l'indiscipline fiscale⁵⁵⁴

Comme nous l'avons déjà indiqué, la tâche d'évaluation de la fraude fiscale est difficile voire impossible pour plusieurs raisons. L'on s'interroge ainsi sur les motivations et l'intérêt d'entreprendre une telle recherche en la matière.

⁵⁵⁴ - En passant en revue la littérature fiscale en matière de fuite devant l'impôt, nous avons identifié une dizaine d'appellations dont certaines sont plus ou moins synonymes alors que d'autres sont aux contours flous. On parle ainsi de : fuite devant l'impôt, résistance à l'impôt, fraude fiscale, abus de droit, montage juridique, indiscipline fiscale, pratiques fiscales dommageables, pratiques fiscales audacieuses, évasion fiscale, communément appelée aussi habilité fiscale ou optimisation fiscale, évitement fiscal, incivisme fiscal, économie souterraine, antifiscalisme, révolte fiscale, etc. ; La charge sémantique de chacune de ces notions est tributaire d'une certaine culture juridique et fiscale qui prédomine et du degré d'illégalité.

Quant à la notion d'indiscipline fiscale, elle est utilisée dans les rapports de l'OCDE. La discipline fiscale ou la conformité fiscale est « la mesure dans laquelle les contribuables remplissent leurs obligations fiscales. Dans de nombreux pays, les contribuables ont trois obligations fondamentales : (1) remettre leur déclaration de revenus en temps et en heure ; (2) indiquer sur leur déclaration toutes les informations requises pour le calcul de l'impôt ; et (3) payer l'impôt dû en temps et en heure. Ces trois obligations sont communément appelées l'obligation de *dépôt*, l'obligation de *déclaration* et l'obligation de *paiement*. Source : OCDE, (Sous groupe sur la conformité du forum sur l'administration de l'impôt), *Gestion du risque d'indiscipline fiscale, utilisation de programmes aléatoires*, 2004, p.8.

En passant en revue la littérature fiscale inhérente à l'indiscipline fiscale, nous allons nous rendre compte de l'intérêt et de l'importance de la prospection du comportement du contribuable vis-à-vis de l'impôt.

Ainsi, nous allons nous' intéresser dans un premier temps aux causes majeures de la fraude fiscale. (1.1) puis nous étudierons certains de ses procédés (1.2).

1.1- Les causes majeures de l'indiscipline fiscale

Si un pourcentage important de la matière imposable parvient à échapper au fisc, c'est à cause de la fraude fiscale. En général, des causes économiques, comportementales (a), techniques (b) et politiques (c) sont derrières ce phénomène.

a- Les manifestations comportementales d'un contribuable sous l'angle de la fraude fiscale

Les travaux relatifs la gestion du risque d'indiscipline fiscale réalisés par l'OCDE montre clairement qu' « *il ne faut pas automatiquement partir de l'idée que la population cible pourra changer de comportement de son plein gré. C'est pourquoi l'autorité fiscale doit bien comprendre la cause du comportement qui pose problème*⁵⁵⁵ ».

De son côté, le rapport de l'Inspection générale des finances de 1997 portant sur des comparaisons internationales dans les pays de l'OCDE a montré que « *Le concept d'observation volontaire de la loi fiscale*⁵⁵⁶, semble avoir une influence majeure sur les orientations des administrations fiscales en plaçant le contribuable et l'analyse de son comportement au centre des préoccupations des administrations⁵⁵⁷ ».

Ainsi, L'analyse du ressort de la fraude et de l'indiscipline fiscale et sociale constitue un axe stratégique majeur d'évolution des administrations fiscales et sociales dans les pays de l'OCDE⁵⁵⁸.

De ce fait, la population des contribuables a été scindée, principalement autour de la notion de compliance en deux groupes (contribuables disciplinés et indisciplinés), et ce dans une optique opérationnelle permettant d'adopter pour chaque groupe la stratégie convenable :

⁵⁵⁵ - *Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale (Note d'orientation)*, O.C.D.E. – Centre de politique et d'administration fiscales, Septembre 2004, p.47.

⁵⁵⁶ - « Le respect volontaire et spontané de la loi fiscale » est la traduction par paraphrase du terme anglais «compliance ».

⁵⁵⁷ - LEPINE (J.L.) et al, Rapport de synthèse n°98-M-041-11 de la mission d'analyse comparative des administrations fiscales, mars 1999, p.25.

⁵⁵⁸ - Ibid.

- Les contribuables compliant bénéficieront ainsi d'une qualité de service meilleure et de la réduction du coût de gestion de l'impôt ;

- Les contribuables non compliant, au contraire, seront soumis à un contrôle plus sévère tout en procédant à l'orientation des moyens de contrôle vers ces seuls contribuables⁵⁵⁹.

A l'évidence, il n'y a pas de séparation stricte entre les deux groupes de référence mais plutôt un continuum allant du civisme fiscal absolu à la malhonnêteté totale ; la séparation de base est donc susceptible de faire l'objet de plus ou moins de sophistication⁵⁶⁰.

A travers ce continuum et dans un contexte de mondialisation marqué par la liberté et la rapidité de circulation de capitaux ainsi que le développement du commerce électronique, nous pouvons élucider une panoplie de stratégies de fraudes et d'évasions fiscales.

Ces situations créent des décalages entre les stratagèmes de fraudes et d'évasions fiscales et les moyens d'investigation et de contrôle dont dispose l'administration fiscale.

De ce fait, l'administration fiscale marocaine doit mener une bataille acharnée pour éradiquer ou tout au moins atténuer les méfaits de ce fléau. Mais pour être opérationnelle, elle doit être en mesure de mettre en évidence les ressorts et manifestations de l'évitement fiscal. Les mesures prises auront donc plus de succès une fois comprises les motivations des comportements d'indiscipline fiscale.

L'étude menée par l'O.C.D.E. sur la gestion des risques de l'indiscipline fiscale propose un modèle qui peut aider à comprendre ce qui influence le comportement des contribuables en général et ce qui influence le comportement des petites entreprises en particulier.

Dans le premier cas, les résultats de l'étude montrent que « les ouvrages spécialisés procèdent à la répartition en deux grandes catégories les approches de l'indiscipline fiscale. La première se situe dans une optique de rationalité économique et repose sur l'analyse économique. La deuxième prend en compte les aspects comportementaux plus larges et s'appuie pour beaucoup sur les concepts et les recherches de disciplines comme la psychologie et la sociologie⁵⁶¹ ».

⁵⁵⁹ - Ibid, p.8.

⁵⁶⁰ - Ibid, p.9.

⁵⁶¹ - *Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale (Note d'orientation)*, OCDE – Centre de politique et d'administration fiscales, Septembre 2004, p.40.

Ces deux approches peuvent être schématisées de la manière suivante :

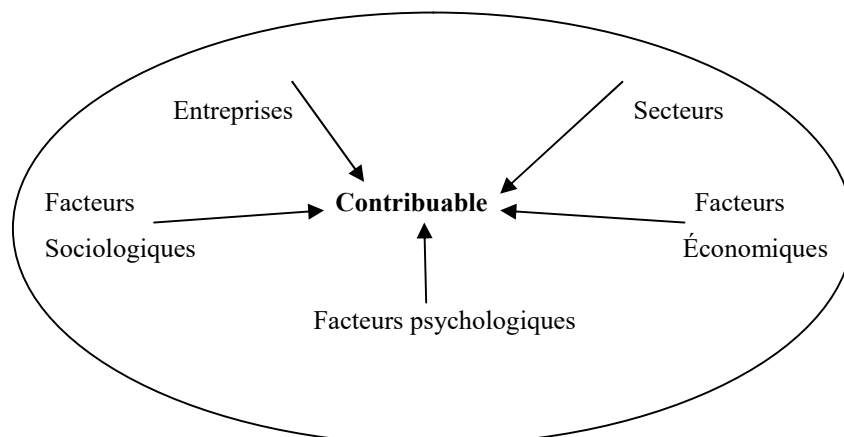
Facteurs économiques	Facteurs comportementaux
<ul style="list-style-type: none"> • Charge financière : On observe un lien entre l'impôt dû et le comportement du contribuable. Par exemple, si le propriétaire d'une entreprise est redevable d'un impôt qu'il peut facilement acquitter, il sera probablement prêt à remplir ses obligations fiscales. Mais si l'impôt dû atteint un montant très élevé, susceptible de compromettre la viabilité de l'entreprise, il pourra éluder totalement le paiement ou tenter d'ajuster les données mentionnées dans sa déclaration d'impôts pour être redevable d'un impôt plus faible (mais inexact) ; • Coût de la discipline fiscale : L'exécution des obligations fiscales, au-delà de l'impôt effectivement acquitté, fait supporter aux contribuables un certain nombre de coûts. Ces coûts comprennent le temps nécessaire pour se conformer aux formalités, les frais encourus parce qu'il faut faire appel à un comptable et les coûts indirects qui découlent de la complexité de la réglementation fiscale. Il peut aussi s'agir de coûts « psychologiques », notamment le stress dû à l'incertitude dans laquelle se trouve le contribuable sur le point de savoir s'il a respecté toutes ses obligations fiscales, ou même s'il a eu connaissance de toutes les dispositions applicables. De plus, les petites entreprises éprouvent souvent un certain ressentiment du fait qu'elles jouent un rôle dans la perception et le paiement des impôts indirects et directs sans que ce rôle soit rémunéré ; • Contre-incitations : Les études consacrées à l'impact des sanctions (par exemple, pénalités financières et menaces de poursuites) montrent que ces mesures peuvent avoir un effet limité dans le temps du point de vue de la discipline fiscale. Néanmoins, les recherches montrent que les contribuables en situation régulière souhaitent que les fraudeurs soient sanctionnés ; • Incitations : Les incitations dont peut bénéficier le contribuable sont susceptibles d'avoir un effet positif sur son comportement (il respectera davantage ses obligations), mais cette question mérite d'être approfondie). 	<ul style="list-style-type: none"> • Différences individuelles : Un grand nombre de contribuables respectent la législation fiscale, mais d'autres ne s'y conforment pas. Les facteurs individuels qui influent sur le comportement du contribuable sont le sexe, l'âge, le niveau d'instruction, la moralité, le type d'activité, la personnalité, les circonstances et l'évaluation personnelle du risque ; • Sentiment d'équité ou d'iniquité : Les contribuables qui pensent que « le système » n'est pas juste ou qui ont une expérience personnelle de traitement « inéquitable » respecteront probablement moins leurs obligations fiscales ; • perception d'un risque minimal : Si un contribuable a la possibilité de ne pas se conformer à ses obligations fiscales et considère qu'il n'a qu'un risque minime de se faire prendre, il prendra ce risque. C'est pourquoi, sans doute, la sous-déclaration est plus fréquente pour certains types de revenu. Ainsi, les revenus salariaux sont généralement très « visibles » pour l'autorité fiscale puisqu'ils sont déclarés par un tiers. Mais d'autres formes de revenu peuvent être bien moins visibles et faire donc davantage l'objet d'opérations comptables « créatives » ; • prise de risque : Pour certaines personnes, éluder l'impôt est un jeu : il s'agit de tester leur habileté à éviter leurs obligations et à ne pas se faire prendre.

Source : Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale (Note d'orientation),

OCDE – Centre de politique et d'administrations fiscales, Septembre 2004, p.40.

Dans le deuxième cas, l'étude propose un modèle qui s'appuie sur l'entreprise et son environnement pour mieux comprendre ses motivations en matière de discipline fiscale. Ce

modèle prend en compte les éléments qui ont trait à l'entreprise et au secteur ainsi que les éléments sociologiques, économiques et psychologiques.



Source : *Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale (Note d'orientation)*, OCDE – Centre de politique et d'administrations fiscales, Septembre 2004, p.40

D'une manière générale, la fraude fiscale est le résultat d'une diversité de ressorts qui sont non seulement d'ordre technique, mais aussi d'ordre politique et morale. Ces diverses approches ont été d'ailleurs suffisamment développées dans les chapitres précédents. A divers reprises nous avons essayé de montrer que le système d'évaluation en vigueur est un système lacunaire et présente des faiblesses qui pourraient inciter à des manœuvres frauduleuses.

b- Les causes techniques de la fraude

Les causes techniques de la fraude résident dans la complexité du système fiscal et dans la difficulté d'évaluation de la matière imposable par l'administration fiscale⁵⁶².

Une telle difficulté d'appréhender à sa juste valeur la matière imposable est due aux principaux modes d'évaluation de la matière imposable (le forfait, le mode déclaratif, le mode constatatif ainsi qu'aux problèmes informationnels qui y sont liés. Certains de ces problèmes sont relatifs aux exigences d'exactitude et de discrétion qui sont des conditions indispensables pour assurer la justice fiscale ; d'autres découlent des différentes méthodes d'évaluation adoptées pour cerner la matière imposable⁵⁶³.

De telles conditions ne sont pas généralement remplies pour diverses raisons. En effet, sous les contraintes d'efficacité économique et sociale, le législateur marocain est contraint

⁵⁶² - ABOULHASSAN (M.), « *La fraude fiscale au Maroc* », In, ESSAFI (Y.) et al, *La fraude fiscale*, Ed. ARABIAN ALHILAL, 1996, p.14.

⁵⁶³ - EL BOUAZZAOU (A.), « *Système d'information et fraude fiscale* », In ESSAFI (Y.) et al, *La fraude fiscale*, Ed. ARABIAN ALHILAL, 1996, p.30.

d'introduire dans « le processus d'application de la loi fiscale des éléments négociables afin d'assouplir le principe de légalité de l'impôt. Les contribuables imposés suivant l'un des régimes forfaitaires, par exemple, acceptent d'autant mieux l'impôt que l'assiette a été négociée préalablement avec les services fiscaux ; ce qui aboutit, en fait, à minimiser la matière imposable. L'impôt négocié est générateur d'inégalité de traitement, d'évasion et de fraude fiscale plus ou moins acceptées tacitement par l'administration fiscale et les pouvoirs politiques ⁵⁶⁴».

Cette méthodologie de travail n'est pas sans conséquences sur le système d'évaluation moderne adopté par le Maroc. En effet, si le système fiscal est par essence basé sur le régime déclaratif qui est sensé être le mieux élaboré à une évaluation plus correcte de la matière imposable, ce régime est purement et simplement compromis une fois mis en application dans un environnement où « la conscience fiscale est moins rigoureuse que la conscience morale ⁵⁶⁵».

En effet, la marge de manœuvre laissée au contribuable marocain pour déclarer ses revenus à l'instar des contribuables des pays développés n'est pas exploitée par aussi de civisme fiscal et de loyauté. Ce qui laisse la porte ouverte à toutes les formes de fraudes et d'évasions fiscales.

Outre son caractère complexe, coûteux et inadapté à l'environnement socioéconomique où il est mis en œuvre, le système déclaratif souffre du manque d'un système informationnel capable de gérer les déclarations et possédant certaines aptitudes en matière de filtrage et de dépistage des erreurs, omissions ou insuffisances qu'elles soient intentionnelles ou accidentelles et d'une politique de coordinations efficace entre les divers services en relation avec le contribuable qui fait défaut⁵⁶⁶.

De ce fait, le degré de rigueur de la déclaration du contribuable dépend du système informationnel en vigueur et du degré de « visibilité » de la matière imposable.

Autrement dit, l'arsenal juridique régissant le contrôle fiscal n'est pas adapté à son environnement. Ce qui constitue une contrainte aux performances du système fiscal. En effet, « faute de maîtrise du système d'information des branches d'activités, l'expérience montre que le bilan des vérifications de comptabilité est contestable dans la mesure où les vérificateurs, en l'absence d'informations externes, ne peuvent en droit remettre en cause la

⁵⁶⁴ - LAMBERT (T.), « *Le contribuable face à l'administration fiscale* » [En ligne], p.106. Disponible sur l'url : <http://www.u-picardie.fr/labo/curapp/revues/root/17/lambert.pdf>

⁵⁶⁵ - NGAOSYVATHAN (P.), *Le rôle de l'impôt...* op.cit., p.128.

⁵⁶⁶ - EL BOUAZZAOUI (A.), op. cit., p.29.

sincérité des comptes pour rejeter la comptabilité et par voie de conséquence reconstituer le chiffre d'affaires de l'entreprise⁵⁶⁷ ».

Ainsi l'inexistence de monographies sectorielles élaborées par un organisme officiel autre que la Direction générale des Impôts, conjuguée à la défaillance du système d'informations de l'économie marocaine sont autant d'éléments qui entravent l'instauration d'un système d'information fiscal performant.

Par ailleurs, la démarche adoptée lors de la programmation des vérifications est biaisée : elle présente des insuffisances au niveau des bases de données concernant le processus de programmation qui devait inclure les principales données sur les contribuables, l'historique des vérifications et la nature des redressements opérés.

A ces insuffisances s'ajoutent les inconvénients de la programmation, notamment au niveau des directions régionales qui, au lieu de procéder à la modernisation de son traitement en recourant à la technologie, les agents du fisc usent encore de méthodes obsolètes puisqu'ils exécutent ces tâches manuellement. Cela ne peut évidemment que déboucher sur une perte de temps très importante⁵⁶⁸.

Cette situation ne peut que nous interpellier sur le sort du contrôle fiscal lorsqu'on sait que les technologies d'information et de communication se généralisent de plus en plus : le développement des comptabilités informatisées dans les entreprises et l'expansion du commerce électronique et des prestations de services dématérialisées ne peuvent que rendre la tâche de détection de la fraude fiscale encore plus compliquée.

Ainsi, si le développement des technologies de l'information et de la communication (T.I.C.) est une opportunité pour les entreprises, qu'elles soient grandes ou petites, de développer des comptabilités informatisées en recourant à des logiciels spécialisés pour tenir leur comptabilité, cette évolution n'est pas sans poser de problèmes pour les services de contrôle.

En effet, la tenue des comptes sous forme papier obéissait à certaines règles qui permettaient de s'assurer que ceux-ci n'avaient pas fait l'objet de modifications *ex post* et reflétaient bien la réalité de l'activité de l'entreprise. Dès lors, un certain nombre de contrôles de cohérence menés sur la comptabilité d'un contribuable permettaient de détecter d'éventuels indices de fraude, voire de mettre à jour des manœuvres frauduleuses (dissimulation de recettes, majoration de charges...).

⁵⁶⁷ - BOUCHAREB (M.), « la lutte contre la fraude fiscale au Maroc », Revue repères, n°15, 2007, p.11.

⁵⁶⁸ - Ibid.

Les logiciels de comptabilité n'offrent pas, pour les vérificateurs, le même niveau de sécurité. En effet, la plupart d'entre eux ont un caractère « permissif », dans la mesure où ils offrent aux entreprises une grande souplesse au niveau des modalités d'élaboration des écritures comptables. Ces logiciels peuvent donc permettre de redonner *a posteriori* une cohérence à des écritures comptables qui auraient dû être biaisées par certains procédés de fraude⁵⁶⁹.

Outres ces lacunes, le choix d'une entreprise pour vérifier sa comptabilité est dépourvue de la rigueur requise puisqu'il repose sur des critères tels le chiffre d'affaires, le résultat fiscal et sur une analyse financière insuffisante. En effet, les entreprises qui fraudent veillent scrupuleusement sur la cohérence comptable. De ce fait, l'approche de sélection des dossiers axée sur le chiffre d'affaires et les critères de performances semble être une méthode inopérante dans la mesure où elle s'intègre parfaitement dans la logique des contribuables fraudeurs⁵⁷⁰.

Par ailleurs si les moyens de contrôle sont très insuffisants pour détecter la fraude fiscale des grandes entreprises⁵⁷¹, la mission des contrôleurs est encore plus difficile lorsqu'il s'agit de contrôler les petites et moyennes entreprises qui présentent un risque de fraude plus important en raison de leurs caractéristiques économiques. En effet, les P.M.E. ont globalement moins de facilités pour accéder à des conseils « pointus » en matière de prélèvements obligatoires. Ceci entraîne deux conséquences :

Un risque d'erreur et d'irrégularités plus élevé, même si ce type d'entreprise bénéficie souvent de mesures spécifiques de simplification ;

Un moindre accès aux dispositifs légaux d'optimisation et donc une moindre capacité à réduire leur charge de prélèvement, ce qui peut, en retour, entraîner une incitation à frauder plus importante⁵⁷².

⁵⁶⁹ - Rapport du conseil des prélèvements obligatoires, op. cit. 102.

⁵⁷⁰ - BOUCHAREB (M.), op. cit. p.12.

⁵⁷¹ - En France par exemple, le contrôle fiscal est assuré par 5300 vérificateurs. (Rapport du conseil des prélèvements obligatoires en France, Entreprises et « niches » fiscales et sociales : des dispositifs dérogatoires nombreux, octobre 2010, p.136.

⁵⁷² - Rapport du conseil des prélèvements obligatoires en France, *Entreprises et « niches » fiscales et sociales : des dispositifs dérogatoires nombreux*, octobre 2010, p.161.

c- Les causes politiques

L'évitement de l'impôt peut être aussi expliqué par des considérations politiques. En effet, « si la bonne gouvernance financière est l'objectif principal des systèmes budgétaires modernes, elle requiert la mise en place d'institutions saines qui régissent l'affectation des fonds, des systèmes d'exécution budgétaires qui fonctionnent selon le principe de la légalité, des systèmes comptables intègres, et des systèmes de vérification qui garantissent la qualité de l'information et des systèmes financiers⁵⁷³ ».

Mais devant « l'incohérence des fins de la fiscalité » et « l'incohérence de la gestion des ressources fiscales »⁵⁷⁴, le contribuable est enclin à tenter d'échapper à l'impôt. Une telle politique qui consiste à orienter les prélèvements normalement destinés à servir l'intérêt général devient un instrument d'échange sur le marché électoral où se négocient les majorités politiques⁵⁷⁵ est aussi communément appelée « fiscalisme ».

Ainsi, bien que la légitimité de l'impôt soit incontestable, le sentiment d'être opprimé par le pouvoir politique se développe chez le contribuable qui réagit par le recours à des manœuvres frauduleuses comme signe de résistance à l'oppression fiscale⁵⁷⁶.

Au Maroc, la diversité des régimes dérogatoires et allègements fiscaux accordés par l'Etat pour diverses raisons laisse la porte ouverte aux contribuables privilégiés d'user de leur habilité pour échapper à l'impôt, comme c'est le cas d'ailleurs pour le secteur agricole exonéré jusqu'en 2013 qui constitue une brèche par laquelle des branches d'activités qui n'ont pas toujours la même particularité de la production agricole procède à la dissimulation partielle ou complète de leurs revenus⁵⁷⁷.

Si la mobilisation des recettes publiques est négativement impactée par la fraude fiscale, l'effet négatif de la corruption est aussi un facteur dont il faut tenir compte notamment lorsqu'il s'agit d'analyser la relation entre les deux phénomènes.

L'étude de ce phénomène néfaste sur la mobilisation des recettes publiques en corrélation avec la fraude fiscale est primordiale. La corruption et la fraude fiscale sont deux formes distinctes de la malhonnêteté, mais la nature de la relation reste ambiguë.

⁵⁷³ - FÖLSCHER (A.), « *La bonne gouvernance financière : vers une budgétisation moderne* », [En ligne], 6^{ème} séminaire annuel de CABRI, du 18 au 19 mai 2010, à Maurice, publication produite avec l'assistance du Ministère fédéral allemand de la Coopération économique et du Développement et du gouvernement irlandais par l'intermédiaire de l'Irish Aid, p.2. Disponible sur : www.cabri-sbo.org

⁵⁷⁴ - MARTINEZ (J. C.), « *La légitimité de la fraude fiscale* », Etudes de finances publiques. Mélanges en l'honneur de M. le Professeur Paul-Marie GAUDEMET, Paris, ECONOMICA, 1984, p. 921-942, cité par : TREMEUR (M.), op. cit. p.143.

⁵⁷⁵ - TREMEUR (M.), op. cit., p.144.

⁵⁷⁶ - MARTINEZ (J. C.), « *La légitimité de la fraude fiscale* », p.933.

⁵⁷⁷ - ABOULHASSAN (M), op. cit., p.15.

D'une manière globale, la corruption est un facteur qui favorise la fraude fiscale. En effet, « le développement de la corruption sape le civisme fiscal et à ce titre constitue un facteur négatif de la mobilisation des ressources fiscales. D'une part, la fraude favorisée par la corruption décourage les contribuables honnêtes qui seront victimes d'une hausse fiscale discriminatrice. Au contraire, elle les incite à imiter les fraudeurs pour eux aussi bénéficier d'un allègement de leurs impôts. En un certain sens, la fraude fiscale peut être ainsi un moyen de sanctionner les pouvoirs politiques qui tolèrent ou encouragent la corruption.

D'autre part, le développement de la corruption a souvent pour conséquence une mauvaise efficacité du gouvernement dans la production des biens publics qui décourage aussi le civisme fiscal⁵⁷⁸ ».

1.2- Les procédés de l'indiscipline fiscale

« La décision de fraude peut être appréhendée de manière similaire à tout autre choix risqué. Ainsi, l'individu procède-t-il à une comparaison des coûts éventuels et des avantages attendus de cette action de transgression de la loi fiscale⁵⁷⁹ ». La diversité des mécanismes et procédés de fraudes dépendent à la fois du degré d'habileté du contribuable à éluder illégalement l'impôt et de la législation fiscale. Ainsi, la typologie de la fraude dépend du type d'impôt à éluder.

En matière d'impôt sur les revenus, le mécanisme le plus simple consiste à chercher la dissimulation de toute ou partie de son activité et de son revenu. Le contribuable s'abstient alors de signaler, non seulement à l'administration fiscale mais également souvent aux organismes de sécurité sociale, les revenus dont il a pu bénéficier et dont il pense que les administrations ne réussiront pas à avoir connaissance par ailleurs.

Un autre mécanisme de fraude à l'impôt sur le revenu porte sur les questions d'établissement du domicile fiscal du contribuable. La Cour de cassation française a qualifié de fraude fiscale internationale l'acte d'un écrivain qui n'a pas déclaré des revenus susceptibles de bénéficier d'une exonération en vertu de la convention fiscale franco-irlandaise. « *Attendu que (...), après avoir examiné les arguments du prévenu qui soutenait avoir un domicile à Dublin et invoquait les dispositions de la convention franco-irlandaise exonérant les droits d'auteur, constatent que le susnommé, écrivain, auteur de plusieurs*

⁵⁷⁸ - CHAMBAS (G.) et al, « *Corruptions et mobilisation des ressources : une analyse économétrique* », C.E.R.D.I.- C.N.R.S., Etudes et Documents, E2007-16, version 2006, pp.6-7.

⁵⁷⁹ - BAZART (C.), « *Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables — administration fiscale* », Revue française d'économie, Volume 16, N°4, 2002, p.174.

romans publiés par un éditeur français, résidait de manière habituelle à Paris et ne pouvait se prévaloir de la qualité prétendue de résident d'Irlande pour justifier son abstention de souscrire à sa déclaration de revenus ;

Qu'ils concluent le caractère répétitif de cette abstention dans laquelle le prévenu a persisté malgré les mises en demeure de l'administration des impôts, de même que les artifices auxquels il a recouru pour persuader de sa résidence en Irlande établissent son intention délibérée de se soustraire à ses obligations fiscales⁵⁸⁰(...) »

La mise en exergue d'une liste exhaustive relative aux mécanismes et procédés de fraudes n'est pas possible. Cela est du en effet au fait que « le concept de fraude n'est pas clairement défini et circonscrit par la législation fiscale. Les dispositions qui permettent de délimiter son champ d'action sont relatives au droit d'appréciation de l'administration⁵⁸¹, aux sanctions des infractions et à l'application d'une amende pour complicité de fraude⁵⁸² ».

D'autres mécanismes de fraudes à l'impôt sur le revenu, et concernant aussi les autres impôts tels l'IS, la TVA et les droits de timbres, sont explicités par le code général des impôts et auxquels il prévoit des sanctions pénales.

En effet, l'article 192 pose la règle suivante : « indépendamment des sanctions fiscales édictées par le présent code, est punie d'une amende de cinq mille (5 000) à cinquante mille (50 000) dirhams, toute personne qui, en vue de se soustraire à sa qualité de contribuable ou au paiement de l'impôt ou en vue d'obtenir des déductions ou remboursements indus, utilise l'un des moyens

- délivrance ou production de factures fictives ;
- production d'écritures comptables fausses ou fictives ;
- vente sans facture de manière répétitive ;
- soustraction ou destruction de pièces comptables légalement exigibles ;
- dissimulation de tout ou partie de l'actif de la société ou augmentation frauduleuse de son passif en vue d'organiser son insolvabilité ».

Les types de fraudes courants⁵⁸³ sont le résultat des contrôles fiscaux constatés par les inspecteurs vérificateurs en tant qu'irrégularités graves dans les écritures comptables des

⁵⁸⁰ - Cass. crim., 29 mars 1989, arrêt tiré de l'ouvrage de Pierre DI MALTA, *Droit pénal fiscal*, PUF, Paris 1992, p. 193, cité par : BURGER (J.), *Les délits pénaux fiscaux : une remise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux*, thèse pour l'obtention de grade de docteur de l'université Nancy 2, droit privé, Université Nancy 2, 25/01/2011, p.27.

⁵⁸¹ - Article 213 du CGI précité. Supra., p.191.

⁵⁸² - BOUCHAREB (M.), *La lutte contre la fraude fiscale au Maroc*, Thèse, op.cit., p.119.

⁵⁸³ - Ibid., p. 120 et s.

entreprises concernent les fraudes sur les comptes de gestion et les fraudes sur les comptes du bilan.

Pour les sociétés et les entreprises individuelles, la fraude prend la forme dans la majorité des cas :

- De minoration de produits ou de majoration de charges au niveau des comptes de gestion ;
- De comptabilisations fictives ou de détournement de produits au moyen de passation d'écritures comptables irrégulières.

2- L'ampleur de la fraude fiscale dans l'économie marocaine

Comme nous l'avons déjà évoqué, l'importance de la fraude fiscale est difficile à mesurer. Cette difficulté provient essentiellement du fait que la fraude fiscale est un phénomène par nature caché⁵⁸⁴ et qu'elle est associée aux niveaux de transparence, de complexité et de stabilité du système fiscal⁵⁸⁵.

Si en France, le conseil des prélèvements obligatoires avance comme motif que les auteurs de la fraude sont généralement peu disposés à répondre à une enquête statistique sur le sujet⁵⁸⁶ ; au Maroc, nous estimons qu'en plus de cette contrainte, la corruption constitue un écran opaque dissimulant la réalité de ce phénomène dans la mesure où les fonctionnaires qui devraient normalement détecter et sanctionner les fraudeurs deviennent aussi complices du fait qu'ils sont parfois soudoyés par certains contribuables.

En effet, il n'est pas difficile d'avancer cette hypothèse lorsqu'on sait que « Les résultats de l'Indice de perception de la corruption (I.P.C.) 2011 de Transparency International a classé le Maroc à la 80^{ème} place sur 183 pays, avec une note en dessous de la moyenne (3.4)⁵⁸⁷ ».

Néanmoins, en vue de donner une idée sur l'ampleur de la fraude fiscale au Maroc, certains indices peuvent être relevés dans différents rapports et études d'organismes internationaux.

Ainsi, selon le FMI, au Maroc, « les cas les plus flagrants de fraude sont le fait de professionnels qualifiés : les petits contribuables (petits commerçants par exemple) peuvent

⁵⁸⁴ - Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude fiscale et son contrôle, op. cit., p.57.

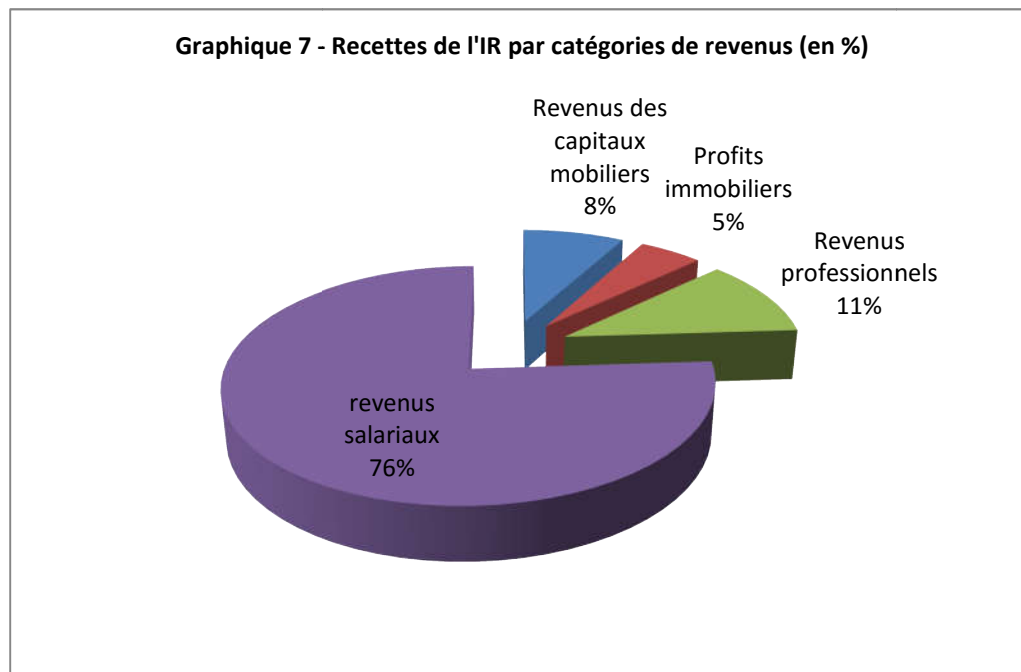
⁵⁸⁵ - OCDE, *Stratégie de développement du climat des affaires au Maroc : dimension politique et administration fiscales*, Programme OCDE-MENA pour l'investissement, p.7, Disponible sur : www.oecd.org/mena/investment

⁵⁸⁶ - Ibid.

⁵⁸⁷ - Transparency Maroc, « *lutte contre la corruption en 2011 : entre le discours prometteur des pouvoirs publics et la réalité d'une corruption endémique* », revue de presse 2011 de l'Observatoire de la corruption et du développement de la transparence au Maroc, p.7.

appartenir au secteur informel et échapper ainsi totalement à l'impôt, mais leurs revenus sont sans doute très en deçà de tout seuil acceptable d'imposition⁵⁸⁸».

D'ailleurs une telle hypothèse peut être affirmée en examinant, à titre illustratif, les recettes de l'IR au titre de l'année budgétaire 2010.



L'examen de cette figure montre que les contributions de chaque impôt aux recettes fiscales présentent des inégalités flagrantes. Sous l'angle de la fraude fiscale, tous les impôts où le système déclaratif est la règle ne contribuent qu'à raison du quart aux recettes fiscales totales. Autrement dit, et comme nous l'avons déjà indiqué, la sous-déclaration est plus fréquente pour les autres revenus alors que les revenus salariaux sont généralement très « visibles » pour l'autorité fiscale puisqu'ils sont déclarés par un tiers. « Le principe de la déclaration contrôlée de l'impôt associé à l'insuffisance des fréquences des vérifications fiscales permet à chacun de frauder le fisc⁵⁸⁹ ».

Le fait que les professions libérales sont le fief de la fraude fiscale ne date pas d'aujourd'hui. Une étude dans les années 60 a d'ailleurs révélé que sur 324 médecins, il n'y a que 6,5% qui déclarent un chiffre d'affaires supérieur à 4166 DHS correspondant à 7

⁵⁸⁸ - COTTARELLI (C.), « *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, [En ligne], Département des finances publiques du FMI, 2011, p.10, <http://www.imf.org/external/french/np/pp/2011/030811f.pdf>

⁵⁸⁹ - TREMEUR (M.), op. cit., p141.

consultations par jour, les deux tiers des médecins n'auraient donné que 3 consultations par jours⁵⁹⁰.

En l'absence de statistiques officielles se rapportant à l'évaluation de la fraude fiscale, certains chercheurs ont avancé des chiffres afin de donner des estimations permettant de relever les moyens efficaces pour lutter contre la fraude. Ce qui montre que l'évaluation de la fraude fiscale au Maroc n'est abordée par les études sur le système fiscal marocain que de manière accessoire.

A titre illustratif, certains ont relevé que, sur la base des résultats de 2800 entreprises vérifiées sur un total de 93500 imposées à l'I.B.P. en 1979, « une estimation globale de la fraude fiscale pratiquée au niveau de l'I.B.P., nous amène à constater que celle-ci représente à peu près l'équivalent de la moitié des recettes obtenues en 1979 au titre de l'I.B.P. ⁵⁹¹ ».

2. « En 1980, une campagne de lutte contre la fraude devait aboutir à des redressements proches de 600 millions de DHS. Soit une somme dix fois supérieure aux recettes de l'impôt agricole, deux fois supérieure au rendement de la patente, plus importante que le total des droits d'enregistrements ou encore équivalente à l'apport de la taxe sur les produits pétroliers.

Cette campagne devait révéler que la sous-estimation fiscale est supérieure à 100% des bases imposables dans toutes les villes du Maroc, à l'exception de quatre villes dont Rabat. La sous-estimation culmine même à 370% des bases imposables dans une ville comme El Jadida ⁵⁹² ».

3. En 1985, les statistiques officielles indiquaient que sur 8780 entreprises assujetties à l'impôt sur les bénéfices ,4787 soit 54,5% s'étaient déclarées déficitaires.

4. En 1989, une étude menée par le FMI, portant sur 13518 déclarations saisies par voie informatique a montré que 40% des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (22000 en 1989) se déclarent déficitaires et 15% déclarent un résultat d'exploitation nul. Le déficit global s'élevait à 2,7 milliards de DHS soit 1,3 du PIB⁵⁹³.

⁵⁹⁰ - TIANO (A), *Le Maghreb entre les mythes*, Paris, PUF, 1967, p.545. Cité par : TIALATI (A.), *L'administration fiscale au Maroc*, op. cit., p.147.

⁵⁹¹ - NAIMI (M.), *Introduction à la question de la fraude fiscale dans le cas du Maroc*, Diplôme du cycle de L'ISCAE, 1982, p.31.

⁵⁹² - ESSOULAH (M.) & ABBADI (A.), *La fraude fiscale dans les impôts directs au Maroc*, mémoire E.N.A., Rabat, 1980, p.37. Cité in : MARTINEZ (J.C.) & Di MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain*, op. cit., p. 359.

⁵⁹³ - HASSOUN (A.), « *L'évasion fiscale en Afrique – cas du Maroc : sortes d'évasions et comment la maîtriser* », Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, C.A.R.A.R.D., 29 novembre,- 1^{er} décembre 2010, Tanger, p.4.

5. En 1994, « les moins values frauduleuses ont été estimées à 6 milliards de DHS. Leurs répartitions par type d'impôt est présentée comme suite : IS (2,5 milliards de DHS ; I.G.R. (0,8 milliards de DHS) ; la taxe sur les profits immobiliers (0,5 milliards de DHS)⁵⁹⁴.
6. En 1997, les rédacteurs du rapport de la banque mondiale ont estimé la valeur de la fraude et l'évasion fiscale à 3,8 milliards de DHS⁵⁹⁵.
7. En 2002, l'ampleur du phénomène de la fraude fiscale est accentuée en augmentant d'une manière exponentielle. En effet, selon une analyse relative à l'importance de la fraude, les estimations avancées par BOUCHREB⁵⁹⁶, s'élèvent à 12 milliards de DHS. La fraude représente ainsi un ratio de :
 - 2,92% du PIB total ;
 - 3,52% du PIB non agricole ;
 - 13,70% des recettes fiscales totales.
8. En 2004 et 2006, 70 % des déclarations à l'IS présentent des résultats déficitaires ;
9. En 2009, Le nombre de contribuables déclarés déficitaires représente à peu près 64% ;
10. En 2011, les contrôles fiscaux ont apporté à l'Etat 7 milliards de DHS. Les montants récupérés par catégories d'impôts :
 - 3,1 milliards de DHS d'impôts sur les sociétés ;
 - 1,5 milliards de DHS de taxe sur la valeur ajoutée ;
 - 1,1 milliards de DHS d'impôts sur le revenu ;
 - 1,2 milliards de DHS pour les autres impôts.

Les redressements les plus contestés portent notamment sur la comptabilité et les paramètres de reconstitution du chiffre d'affaires, la déduction des provisions ou encore l'imposition à l'IR sur salaire des différents avantages et indemnités accordées⁵⁹⁷.

Mais nous estimons que ces chiffres demeurent en deçà de la valeur réelle de la fraude fiscale et que l'effort de contrôle fourni doit être multiplié par 3 pour avoir des résultats satisfaisants.

⁵⁹⁴ - BERRADA (A.), « *L'Etat et l'enjeu budgétaire au Maroc* », revue de l'association des économistes marocains, n° 10, automne 1994, p.35. Cité in : *La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc*, mémoire ENA, 2007, p. 12.

⁵⁹⁵ - Rapport du FMI, « *examen de la fraude fiscale* », 24 septembre 1997, cité in : *La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc*, mémoire ENA, 2007, p.12.

⁵⁹⁶ - BOUCHAREB (M.), *la fraude fiscale au Maroc*, thèse, op. cit., p.115.

⁵⁹⁷ - Rapport d'activité de la D.G.I. 2011.

- L'économiste, éd. n° 3838 du 01/08/2012.

En effet, le montant recouvré de 7 milliards de DHS ne représente que 6,5% des recettes fiscales totales au titre de l'année budgétaire 2011 ; sachant que le montant total des recettes fiscales (Impôts directs, TVA intérieure, D.E.T., majorations) s'élève à 108 milliards de DHS.

Si l'estimation de la fraude s'élève à 12 milliards de DHS en 2002, une étude rendue publique par la banque mondiale⁵⁹⁸ en décembre 2011 sur l'argent mal acquis et l'économie des pays en voie de développement révèle que les pertes provoquées par la corruption et la fraude fiscale ont un impact délétère sur les investissements productifs.

Selon les estimations de cette institution financière, le manque à gagner pour le Maroc en matière de fraude fiscale tournerait autour de 20 milliards de dirhams.

Quant au manque à gagner en matière de corruption, il s'inscrit dans une fourchette comprise entre 0,5 % et 2 % du PIB.

Ces données révèlent clairement et de manière stupéfiante la situation de l'économie marocaine, comme d'ailleurs celle des pays en voie de développement. Il est donc très urgent de prendre les mesures nécessaires pour endiguer ces fléaux avant qu'il ne sera trop tard.

La fraude fiscale et la corruption sont les deux facteurs qui peuvent faire sombrer l'économie dans le gouffre d'une crise budgétaire dont les conséquences s'avèrent très néfastes au niveau social, économique et politique.

D'ailleurs l'exemple de la Grèce est édifiant. En effet, en pleine crise financière, le chef du gouvernement grec Georges Papandréou a posé le problème de la corruption comme « une question nationale majeure » nécessitant de lancer « un plan de changements structurels » et de lutter contre la corruption et la fraude fiscale qui, selon lui, « constituent des énormes plaies pour le pays »⁵⁹⁹.

B- les voies de lutte contre l'indiscipline fiscale

Dans un contexte de mondialisation propice à l'émergence de crises économiques et financières imprévisibles et brutales, la lutte contre l'indiscipline fiscale est désormais cruciale pour préserver la matière imposable nécessaire aux équilibres budgétaires.

⁵⁹⁸ - Transparency Maroc, « *lutte contre la corruption en 2011 : entre le discours prometteur des pouvoirs publics et la réalité d'une corruption endémique* », revue de presse 2011 de l'Observatoire de la corruption et du développement de la transparence au Maroc, p.7.

⁵⁹⁹ - Transparency Maroc, revue de presse hebdomadaire de l'Observatoire de la corruption, n° 86, décembre 2009, p.11.

Si les pouvoirs publics ont certes aménagés des efforts en mettant en œuvre des techniques pour améliorer la stratégie de la discipline fiscale (1), ces dernières restent néanmoins insuffisantes au regard de l'ampleur de la fraude fiscale (2).

1- Les mesures entreprises en vue de lutter contre l'indiscipline fiscale

Le législateur fiscal marocain a certes n'a pas ménagé des efforts pour endiguer le phénomène de la fraude fiscale dès la promulgation du projet de la loi cadre de 1983. En effet, ce dernier était très ambitieux puisqu'il avait projeté d'ériger la fraude fiscale en délit pénale. Mais en 1982, lors des débats parlementaires sur ce projet, les députés ont écarté cette mesure⁶⁰⁰. Et ce n'est qu'à l'occasion de la promulgation de la loi de finances pour l'année budgétaire 1996/1997 que le législateur a décidé de sanctionner pénalement la fraude fiscale. Le législateur a mis en place dans le cadre de l'article 12 de la loi de finances n° 8-96 pour l'année budgétaire 1997 des dispositions réprimant le délit de fraude fiscale.

Ainsi, le dispositif introduit au niveau de l'I.G.R., comme d'ailleurs au niveau de l'IS et de la TVA, indépendamment des sanctions fiscales, permet d'ériger les principaux cas de fraude caractérisée en infractions pénales passibles des peines pécuniaires allant de 5.000 à 50.000 dirhams, et en cas de récidive de peines d'emprisonnement allant de un à trois mois.

Le régime des sanctions pénales, tout comme la procédure d'application de ces sanctions, est organisé et prévu par les dispositions respectives des articles 192 et 231⁶⁰¹ du code général des impôts.

⁶⁰⁰ - BOUCHAREB (M.), *La lutte contre la fraude...*op. cit., p.9.

⁶⁰¹ - l'article 231 du CGI concerne la procédure pour l'application des sanctions pénales aux infractions fiscales. En vertu de ses dispositions : « Les infractions prévues à l'article 192 ci-dessus sont constatées par procès verbal établi par deux agents de l'administration fiscale, ayant au moins le grade d'inspecteur, spécialement commissionnés à cet effet et assermentés conformément à la législation en vigueur.

Quel que soit le statut juridique du contribuable, la peine d'emprisonnement prévue à l'article visé à l'alinéa précédent ne peut être prononcée qu'à l'encontre de la personne physique qui a commis l'infraction ou à l'encontre de tout responsable, s'il est prouvé que l'infraction a été commise sur ses instructions et avec son accord.

Est passible de la même peine, toute personne convaincue d'avoir participé à l'accomplissement des faits précités, assisté ou conseillé les parties dans leur exécution.

Les infractions prévues à l'article 192 ci-dessus ne peuvent être constatées que lors d'un contrôle fiscal.

La plainte tendant à l'application des sanctions prévues audit article 192 doit au préalable, être présentée par le ministre des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, à titre consultatif, à l'avis d'une commission des infractions fiscales présidée par un magistrat et comprenant deux représentants de l'administration fiscale et deux représentants des contribuables choisis sur des listes présentées par les organisations professionnelles les plus représentatives. Les membres de cette commission sont désignés par arrêté du Premier ministre.

Après consultation de la commission précitée, le ministre des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, peut saisir de la plainte tendant à l'application des sanctions pénales prévues à l'article 192 ci-dessus, le procureur du Roi compétent à raison du lieu de l'infraction. Le procureur du Roi doit saisir de la plainte le juge d'instruction ».

L'article 192 (I- §2) prévoit qu': « en cas de récidive, avant l'expiration d'un délai de cinq (5) ans qui suit un jugement de condamnation à l'amende précitée, ayant acquis l'autorité de la chose jugée, le contrevenant est puni, outre de l'amende prévue ci-dessus, d'une peine d'emprisonnement de 1 à 3 mois (...)».

Selon l'administration fiscale, « ces sanctions constituent un moyen ultime de lutte contre les manœuvres frauduleuses les plus graves. En effet, les poursuites pénales en matière fiscale visent à exercer un effet dissuasif. Le système fiscal national repose pour l'essentiel sur le principe de la déclaration spontanée, sous la responsabilité de chaque contribuable, déclaration qui bénéficie de la présomption de sincérité. En contre partie, l'Administration dispose d'un pouvoir de contrôle assorti de garanties efficaces accordées au contribuable pour pouvoir défendre ses intérêts face à l'administration. Ce système qui confère des garanties sûres et indéniables est consolidé par un dispositif pénal dont la mise en œuvre mesurée répond au souci de lui attribuer un caractère dissuasif à l'égard des cas de fraudes les plus graves, limitativement énumérés par le texte de loi⁶⁰². La peine de prison qui peut être d'un mois à trois (3) mois ne peut être prononcée qu'en cas de récidive, ce qui confirme la volonté du législateur de réserver à ce dispositif un caractère dissuasif. Comme toute infraction pénale, le délit en matière fiscale doit nécessairement être constitué par la réunion de trois éléments :

Un élément légal reposant sur l'existence d'une disposition législative réprimant le fait incriminé ;

Un élément matériel ayant trait à la preuve de l'infraction commise ;

Un élément intentionnel ayant trait à l'intention frauduleuse ⁶⁰³».

Pour améliorer ce dispositif dissuasif, il doit être répressif mais sans pour autant ignorer les garanties des contribuables. Pour cela, les sanctions doivent être proportionnées aux infractions.

Dans le même sens, ce dispositif dissuasif a été renforcé par la mise en œuvre du droit de constatation. « A la différence du contrôle fiscal où l'entreprise est prévenue 15 jours à l'avance, le droit de constatation est davantage un outil de dissuasion contre la fraude et l'évasion grâce à l'effet de surprise. La visite inopinée des inspecteurs des impôts ne débouche pas sur des redressements. En revanche, ses conclusions et les observations relevées

⁶⁰² - Article 192 du C.G.I., §1.

⁶⁰³ - Note circulaire n° 717 relative au code général des impôts, p.160.

par les agents du Fisc sont parfaitement opposables au contribuable lors d'un contrôle fiscal⁶⁰⁴ ».

En vertu des dispositions de l'article 210 du CGI, Le droit de constatation doit se limiter à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation pour rechercher les manquements aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur.

Ainsi, l'administration fiscale peut demander au contribuable de présenter les factures, les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et de procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation.

Le législateur fiscal a aussi adopté un nouveau mode opératoire en matière de contrôle fiscal, en procédant à l'institution de la vérification ponctuelle de la comptabilité⁶⁰⁵ en 2011.

En effet, selon l'administration fiscale, les dispositions de l'article 212 du CGI ont été complétées par des dispositions instituant la possibilité d'un contrôle fiscal ciblé sur un ou plusieurs impôts ou taxes pour une période et/ou une opération ou poste déterminé.

La vérification ponctuelle de la comptabilité s'applique aux opérations de contrôle dont l'avis de vérification est notifié à compter du 1^{er} janvier 2011.

Grâce à ce mode opératoire, le nombre de dossiers vérifiés est passé de 1344 dossiers en 2010 à 1421 dossiers vérifiés au titre de l'année 2011.

La mise en œuvre de ce nouveau mode opératoire a déjà abouti à la réalisation de 350 contrôles. Il permettra, d'une part, d'améliorer les recettes par le renforcement de la présence de l'administration et, d'autre part, de réduire la durée de vérification⁶⁰⁶. De telles mesures sont nécessaires pour endiguer la fraude fiscale.

Pour faire face à la fraude fiscale, le législateur a essayé d'intimider les faux déficitaires, ou comme les a qualifié le directeur général de l'administration fiscale d'«abonnés au déficit⁶⁰⁷», qui déclarent de manière récurrente des résultats déficitaires ou nuls. Désormais, ils sont obligés de joindre à la déclaration du résultat déficitaire ou nul un état explicatif de l'origine dudit résultat.

En effet, l'article 7 de la loi de finances n° 22-12 (BO : 6048) pour l'année budgétaire 2012 a complété les dispositions des articles 20 et 82 du C.G.I. par un paragraphe IV qui prévoit l'obligation pour les sociétés soumises à l'I.S. et les contribuables soumis à

⁶⁰⁴ - SHAMAMBA (A.), « *La visite inopinée du fisc fait déjà trembler* », [En ligne], L'économiste, éd. n°2395 du 07/11/2006. Disponible sur : www.leconomiste.com

⁶⁰⁵ - Article 7 de la loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.

⁶⁰⁶ - rapport d'activité de la D.G.I. 2011.

⁶⁰⁷ - L'économiste, édition n° 2952, du 29/01/2009.

l'I.R./revenus professionnels et imposés selon le régime du résultat net réel ou le régime du résultat net simplifié d'appliquer cette mesure.

En outre, des sanctions ont été instaurées pour défaut de présentation dudit état explicatif sus-indiqué.

A cet effet, le C.G.I. est complété par l'article 198 bis prévoyant les dites sanctions. Ainsi, quand l'état explicatif n'est pas déposé dans le délai de la déclaration du résultat fiscal ou du revenu global, il est adressé au contribuable une lettre dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. l'invitant à déposer cet état dans un délai de 15 jours suivants la date de réception de ladite lettre.

Si le contribuable ne produit pas l'état en question dans le délai précité, l'administration l'informe par lettre, dans les mêmes formes prévues à l'article 219 du C.G.I., de l'application d'une amende de 2000 DHS qui sera émise par voie de rôle.

En parallèle avec ces dispositions à caractère dissuasif, le législateur a prévu d'autres dispositions à caractère incitatif pour encourager les contribuables disciplinés ou compliants (si nous empruntons la terminologie adoptée par l'O.C.D.E).

En effet, en vertu des dispositions de l'article 164 bis⁶⁰⁸ du C.G.I., « Peuvent bénéficier d'un traitement préférentiel, de leurs dossiers auprès de l'administration fiscale, les contribuables catégorisés dans les conditions fixées par voie réglementaire et qui sont en situation fiscale régulière ».

C'est dans ce sens d'ailleurs que le décret prévoyant les conditions d'octroi du statut du contribuable catégorisé proposé par le ministère de l'économie et des finances a été adopté. Ainsi, les contribuables compliants, respectant leur engagement vis-à-vis de l'administration fiscale, doivent recevoir moins de contrôle. Faute de ressources humaines suffisantes, le contrôle fiscal portera désormais plus sur les contribuables non compliants. La démarche se base sur un système d'analyse des risques qui permet de renforcer l'efficacité du contrôle fiscal en sélectionnant les entreprises et les secteurs qui représentent un risque potentiel⁶⁰⁹.

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale a aussi fait l'objet de préoccupation de la D.G.I. En effet, en 2011, le Maroc a adhéré au forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements qui comprend 105 pays membre et dont la finalité vise à mettre en place un dispositif législatif interne et conventionnel permettant de

⁶⁰⁸ - Article 7 de la loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010.

⁶⁰⁹ - BOUMNADE (I.), « *Impôts : bientôt une catégorisation des contribuables* », L'économiste, Ed. n° 3836, du 27/07/2012.

lutter efficacement contre la fraude et l'évasion fiscale internationale, notamment en matière de prix de transfert⁶¹⁰.

2- Quelles stratégies pour lutter contre l'indiscipline fiscale

Si les différentes mesures adoptées à l'occasion de chaque loi de finances ne sont pas, certes, sans intérêts, elles restent néanmoins insuffisantes tant qu'il n'est pas procédé à l'adoption d'une stratégie globale de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale (2.1) dont l'un des éléments fondamental est le renforcement du contrôle fiscal (2.2).

2.1- Vers une stratégie intégrée de lutte contre l'indiscipline fiscale

Nous estimons que cette stratégie doit reposer sur une approche globale dont les objectifs majeurs convergent vers la mobilisation du potentiel fiscal disponible. De ce fait, il est insuffisant de prendre des mesures disjointes dont l'effet reste limité. Une telle stratégie doit nécessairement être le résultat d'une volonté politique où toutes les institutions concernées jouissent d'un degré de gouvernance conforme aux normes internationales. En d'autres termes, les irrégularités et déviations fiscales doivent demeurer des cas exceptionnels et ne constituent pas la structure globale du système.

L'une des priorités de cette stratégie est d'œuvrer au rétrécissement de ce que nous allons appeler le triangle noir. Ce triangle a pour sommets : la fraude fiscale, la corruption et les dépenses fiscales. Ainsi, si nous tenons compte des estimations avancées par différents sources, nous pouvons avancer que le manque à gagner pour le trésor de l'Etat est de l'ordre de 68 milliards de DHS ventilé de la manière suivante :

Fraude⁶¹¹	Dépenses fiscales⁶¹²	Corruption⁶¹³
20 milliards de DHS	32 milliards de DHS	16 milliards de DHS.

Ce montant représente 21,6% des ressources totales du budget de l'Etat pour l'année budgétaire 2012 estimé à 314.511.871.000 DHS. Or comme nous le savons, ce budget a accusé un déficit de l'ordre de 32.257.827.000 DHS. (Total des charges de l'Etat =

⁶¹⁰ - Rapport d'activité de la D.G.I., 2011, p.32.

⁶¹¹ - Transparency Maroc, op. cit., p.7.

⁶¹² - Rapport d'activité de l'administration fiscale 2011.

⁶¹³ - Chiffre avancé par le porte parole du gouvernement marocain : La corruption coûte au Maroc 16 milliards de DHS par an. (Le 21/08/2012).

346.769.698.000 DHS - total des ressources de l'Etat = 314.511.871.000 DHS = 32.257.827.000 DHS). Un tel déficit aurait été évité si le montant alloué aux dépenses fiscales par exemple, soit 32 milliards de DHS, était récupéré par le trésor de l'Etat. Quant au manque à gagner en matière de corruption, il dépasse le budget nécessaire à la construction de l'autoroute Oujda-Fès estimé à 11 milliards de DHS.

Ces chiffres, quoi qu'ils soient approximatifs, ils nous renseignent néanmoins sur l'ampleur du danger qui guète les finances de l'Etat.

Il est donc urgent de procéder à l'instauration d'un plan d'urgence pour contrecarrer le phénomène de la fraude fiscale et ce en entreprenant des actions de sensibilisation contre les comportements négatifs des contribuables et en adoptant une pédagogie fiscale adéquate, notamment que l'article 27 de la nouvelle constitution 2011 dispose que « Les citoyennes et les citoyens ont le droit d'accéder à l'information détenue par l'administration publique, les institutions élues et les organismes investis d'une mission de service public (...) ».

En outre, l'Etat doit être en mesure de mettre en œuvre les moyens lui permettant de mener des actions sur l'environnement économique et social dans l'optique d'une adéquation entre l'économie et la fiscalité.

Par ailleurs, il est opportun de s'inspirer de la jurisprudence constitutionnelle française considérant que la sauvegarde de l'ordre public inclut la lutte contre la fraude. En effet, dans une décision du conseil constitutionnel français, le juge considère qu'« *Il appartient au législateur d'assurer la conciliation de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, avec le principe énoncé par son article 8, aux termes duquel : " La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée"*⁶¹⁴ ». Le juge constitutionnel affirme ainsi qu'« *Il résulte nécessairement des termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 que l'exercice des libertés et droits individuels ne peut en rien excuser la fraude fiscale, ni entraver sa légitime répression. Il appartient au législateur de choisir les moyens propres à réprimer la fraude fiscale et, donc, de renoncer à un procédé de contrôle qu'il estime inefficace ou dont les inconvénients lui semblent excessifs, sous réserve que les dispositions qu'il prend ne soient pas entachées d'erreur manifeste*⁶¹⁵ ».

⁶¹⁴ - 99-424 D.C., 29 décembre 1999, Journal officiel du 31 décembre 1999, p. 19991, cons. 52, Rec. p. 156.

⁶¹⁵ - 86-209 D.C., 3 juillet 1986, Journal officiel du 4 juillet 1986, p. 8342, cons. 33, Rec. p. 86.

2.2- Le renforcement du contrôle fiscal

Les différentes mesures entreprises par le législateur en matière de contrôle fiscal sont théoriquement suffisantes pour endiguer le phénomène de l'indiscipline fiscale. Cependant, malgré les mesures drastiques adoptées, les résultats demeurent, néanmoins, en deçà des aspirations escomptées. Les lacunes et limites du système de contrôle doivent être donc dévoilées et corrigées.

A titre illustratif, nous estimons que les dernières mesures adoptées et concernant la catégorisation des contribuables pourraient s'avérer inefficace dans la mesure où les risques de fraudes restent présents. En effet, l'octroi d'un tel statut s'il ne se fait pas dans la transparence, peut inciter les contribuables qui en jouissent à se transformer en des fraudeurs légitimes, puisqu'ils savent d'avance que la probabilité d'être contrôlés est minime.

Cette problématique a été étudiée dans un rapport de l'O.C.D.E. sur l'indiscipline fiscale lorsque les rédacteurs dudit rapport ont indiqué que la plupart des autorités fiscales adoptent une approche sélective pour déterminer quelles déclarations de revenus contrôler, en choisissant les déclarations qui présentent selon elles les plus fortes probabilités de non-conformité⁶¹⁶.

Selon le rapport, pour combler les lacunes de ce mode de contrôle, il faut recourir à un contrôle aléatoire où la probabilité d'être contrôlé pour les contribuables, et notamment les PME, est la même. Chaque déclaration a la même probabilité d'être sélectionnée et contrôlée, quelle que soit la manière dont les autorités fiscales jugent le statut d'un individu particulier au regard de la discipline fiscale.

Le recours à ce mode de contrôle pourrait renforcer le sentiment du civisme fiscal puisque chaque contribuable sait qu'il a la même chance d'être contrôlé, ce qui pourrait conférer au programme d'exécution de l'administration fiscale un caractère équitable.

Divers objectifs peuvent être atteints en recourant ainsi au mode de contrôle aléatoire⁶¹⁷:

- Il permet de mesurer la fraude et l'évasion fiscale parmi les différentes catégories de contribuables ;
- Il peut servir à identifier les tendances émergentes en matière de fraude et d'évasion fiscale ou à mieux cerner de nouvelles formes d'activité économique, telle le commerce électronique ;

⁶¹⁶ - *Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale (Note d'orientation)*, OCDE – Centre de politique et d'administration fiscales, Septembre 2004, p.7.

⁶¹⁷ - Ibid., p.13.

- Il est utilisé comme mesure de dissuasion s'il n'existe pas d'autres moyens de distinguer les déclarations conformes et non conformes.

Mais si le contrôle aléatoire a certes des avantages très importants, il pose néanmoins certaines difficultés potentielles qu'il faut en tenir compte avant sa mise en œuvre. Il s'agit, des coûts d'opportunité, qui désignent les recettes additionnelles qui auraient été perçues si, au lieu de contrôler des déclarations sélectionnées de manière aléatoire, les contrôleurs avaient focalisé leur attention sur des déclarations aux caractéristiques révélatrices d'un manque de conformité important, des coûts de formation et de contrôle de la qualité et les coûts des ressources.

Outre ces inconvénients, d'autres s'imposent comme le long intervalle de temps qui sépare le démarrage et l'achèvement de l'étude, ce qui amoindrit l'utilité des résultats qui ne sont plus d'actualité dans un nouveau contexte et le doute affectant l'utilité des mesures de la conformité basée sur les contrôles aléatoires au motif que les vérificateurs ne peuvent pas détecter tous les revenus non déclarés⁶¹⁸.

Par ailleurs, la mise en œuvre d'un contrôle fiscal, qu'il soit ciblé ou aléatoire, ne peut être efficace pour contrecarrer le phénomène de la fraude fiscale, si l'expertise dans l'action des vérificateurs et les moyens d'appui du contrôle font défaut.

Le renforcement des effectifs dédiés au contrôle; l'informatisation du processus de vérification; la mise en œuvre de nouveaux modes opératoires; et, enfin, la consolidation de la dimension transversale de la lutte contre la fraude, par le développement de synergies entre différentes administrations (Direction générale des Impôts, Administration des Douanes et Impôts indirects, trésorerie générale du Royaume et Office des Changes) sont autant de moyens nécessaires pour renforcer l'action de l'administration fiscale pour lutter efficacement contre la fraude fiscale et préserver la matière imposable⁶¹⁹.

⁶¹⁸ - Ibid., p.23 et s.

⁶¹⁹ - ZAGHNOUN (A.), « *les dernières avancées dans la réforme du système d'imposition au Maroc* », Entretien, Maroc Hebdo International, n° 929, du 22 au 28 avril 2011.

Section II: Le Secteur informel : ampleur et stratégie de fiscalisation

S'il est un domaine qui pourrait constituer une source importante des ressources fiscales, il n'est autre que le secteur informel.

Son ampleur dans l'économie nationale et le potentiel de recettes fiscales qu'il représente pour le budget de l'Etat sont autant de raisons qui poussent le gouvernement à mettre en œuvre des mesures d'incitation et des mécanismes de fiscalisation pour pouvoir transférer la plus grande partie de la matière imposable du champ de l'informel vers le formel.

Mais, l'expérience montre que l'idée qui a longtemps prévalu et qui consiste en l'absorption progressive du « secteur traditionnel » par le « secteur moderne » devait signifier aussi l'assujettissement du produit généré dans le premier à la fiscalité propre au second, n'est pas fondée. En effet, l'extinction par sa modernisation du secteur traditionnel n'a guère eu lieu. Mais, au contraire, le fait marquant des deux dernières décennies a plutôt été l'émergence et la croissance fulgurante d'une économie informelle plus urbaine que rurale tout en gardant sa caractéristique majeure qui réside dans ses rapports avec l'impôt puisque le propre de cette économie est d'être a-fiscale⁶²⁰.

Malgré les efforts déployés par les pouvoirs publics, par la mise en œuvre de réformes de la fiscalité directe, pour simplifier et accroître la base fiscale, les qualités théoriques de l'impôt synthétique, à savoir l'incitation à la production et la progressivité, s'avèrent moins évidentes en pratique⁶²¹. La problématique de fiscalisation du secteur informel demeure ainsi toujours posée.

Quant aux estimations de ce secteur, elles dépendent des définitions du champ retenu par les enquêtes et les hypothèses à la base de telle estimation⁶²².

L'on s'interroge donc sur l'ampleur du secteur informel dans l'économie nationale **(Paragraphe 1)**, puis sur la stratégie de fiscalisation envisagée **(paragraphe 2)**.

Paragraphe 1: L'ampleur du Secteur informel dans l'économie marocaine

Il n'est pas de doute que l'estimation du poids que représente le secteur informel dans l'économie n'est pas une tâche aisée. Le caractère hétérogène et occulte des activités

⁶²⁰ - AKESBI (N.), « *Etique et fiscalité au Maroc* », op.cit., p.186.

⁶²¹ - GAUTIER (J.F.), RAKOTOMANANA (F.) & ROUBAUD (F.), op. cit., p.795.

⁶²² - MEJJATI (R.), « *Le secteur informel au Maroc : 1956-2004* », [En ligne], Cinquante ans de développement humain et perspectives 2025, Rapports thématiques, GT3-7, 2006, p.421.
<http://www.rdh50.ma/fr/pdf/contributions/GT3-7.pdf>

composant ce secteur constituent en effet une entrave devant toute tentative d'évaluation de l'ampleur de l'informel.

Néanmoins, plusieurs tentatives d'évaluation de ce secteur ont vu le jour très tôt au Maroc. Si nous comparons sa situation à d'autres pays en développement en matière d'évolution du concept du «secteur informel» forgé par le B.I.T., nous allons nous rendre compte que « le Maroc a pris conscience très tôt de l'importance de la partie informelle de son économie et qu'il lui a appliqué les différents concepts d'analyse utilisés à cet effet pour se situer pleinement dans l'approche internationale, ce qui facilite la comparaison de sa situation spécifique avec celle des autres pays ⁶²³».

Ainsi, plusieurs tentatives d'estimation de l'ampleur du secteur informel ont été entreprises soit par des méthodes indirectes **(A)** dont l'efficacité ne peut en conséquence être que relative, soit par des méthodes directes **(B)** qui sont plus adaptées pour une meilleure appréhension de l'informel.

A- Les méthodes indirectes d'appréhension du secteur informel

Les méthodes d'investigation du secteur informel entreprises dans les années quatre vingt se sont basées sur une approche de l'emploi dans le secteur non structuré en milieu urbain.

Du fait que les données du recensement de la population ne peuvent, à elles seules, permettre la ventilation de l'emploi entre les deux secteurs (formel et informel), et que ni la question sur la profession exercée ni celle sur l'activité de l'entreprise dans laquelle cette profession s'effectue ne peut servir ce but, la méthode qui a été utilisée a combiné donc à la fois les données du recensement sur l'activité et la situation dans la profession, et les données découlant des " statistiques sur les établissements économiques" tirées du fichier des patentes de la direction des impôts⁶²⁴.

Les critères retenus pour délimiter l'emploi dans les deux secteurs en question ont privilégié respectivement la taille de l'établissement et le statut dans la profession :

- Tous les salariés et tous les employeurs travaillant dans les établissements de 10 employés et plus appartiennent au secteur structuré. Par différence avec les données du recensement, concernant les statuts indiqués, nous obtenons les salariée et employeurs travaillant dans le secteur non structuré.

⁶²³ - Ibid, p.11.

⁶²⁴ - ELMRABET (M.), «L'emploi au Maroc, sources d'information, niveaux, structures», Statéco, n°39, 1984, p.38. [En ligne], Disponible sur : http://www.dial.prdd.fr/dial_publications/STATECO/pdf/39/39_3.pdf

- Toutes les personnes dont le statut dans la profession est "indépendant", "aide familial", et "apprenti", en plus des personnes dont le statut est mal désigné, appartiennent au secteur non structuré⁶²⁵.

Evidemment, il est clair que ces hypothèses sont discutables et le seul critère de taille de l'établissement ne peut à lui seul suffire à définir le secteur non structuré.

Pour pallier les insuffisances des méthodes d'investigation indirectes, nombreuses sont les enquêtes régionales et nationales qui ont été réalisées pour cerner aussi exhaustivement que possible le secteur informel.

B- Les méthodes directes d'appréhension du secteur informel

Depuis 1984 des enquêtes qui portent sur les acteurs économiques du secteur informel et permettant de mieux discerner leur contribution à la richesse nationale et à la création d'emplois ont été réalisées **(2)**. La prolifération des unités de production informelle est due à une diversité de facteurs dont certains sont les plus importants **(1)**.

1- Les causes de la consolidation du secteur informel au Maroc

L'existence d'un secteur informel très important au Maroc, à l'instar de la majorité des pays en voie de développement, se trouve concentré notamment dans les zones urbaines. Cette présence massive de l'informalité se trouve à la conjonction de trois puissants mouvements, à savoir :

- L'exode rural : l'agriculture traditionnelle notamment est un secteur qui dépend presque totalement des aléas climatiques qui sont le plus souvent défavorables à son développement. De ce fait, l'agriculture ne pouvant plus absorber un trop plein provenant des bassins ruraux, ce qui provoque l'arrivée dans les villes d'une masse de travailleurs non qualifiés qui ne peuvent intégrer l'économie dite formelle.

A cela, il faut ajouter que Les politiques d'intervention en milieu rural et leurs effets, les ruptures intervenues dans les systèmes agricoles et les modes de régulations communautaires donnent une configuration particulière aux formes prises par la migration et conditionnent la genèse et l'extension des activités informelles ;

- La croissance démographique dans les régions les plus défavorisées participe davantage à l'aggravation de la situation et contribue encore à accroître ce phénomène de report d'une population pauvre et non formée vers les grands centres urbains ;

⁶²⁵ - Ibid., 38.

- La lourdeur des réglementations, le coût du travail dans le secteur formel et la rigidité de la législation du travail sont aussi de puissantes incitations à l'informalisation de l'économie⁶²⁶.

Outre ces causes majeures favorisant l'accroissement du secteur informel, La forte concentration de la fiscalité sur les entreprises du secteur formel – 80% du produit fiscal en moyenne dans les pays en développement – produit le même effet. Il en va de même de la faiblesse des administrations et des systèmes judiciaires à faire respecter la législation et les contrats, ainsi que de la corruption, qui constitue un facteur aggravant.

Pour autant, il existe très peu de conflits ouverts entre les pouvoirs publics et les acteurs du secteur informel concernant les problèmes de légalité : les pouvoirs publics ne peuvent négliger le rôle de secteur refuge que joue la strate informelle dans le contexte de crise endémique qui caractérise ces économies. La conjoncture n'est en effet pas neutre en ce qui concerne l'évolution des structures productives : en témoigne le caractère contracyclique de l'emploi informel, qui a plutôt tendance à augmenter lorsque le secteur formel licencie en période de crise. Enfin, il existe un obstacle structurel à la transition vers le formel : l'incapacité des unités de production informelles à accumuler du capital. Ce qui caractérise l'économie de subsistance⁶²⁷.

Au Maroc, comme dans la plupart des P.V.D., l'économie informelle est au moins aussi « ouverte » sur l'extérieur que l'est l'économie du pays dans son ensemble. La différence étant que l'ouverture en l'occurrence se réalise à travers les canaux occultes de la contrebande. Le caractère assez artificiel des frontières, l'attrait des produits étrangers, le jeu des taux de change des monnaies, l'étendue des pratiques de corruption dans le corps de l'administration, les faiblesses des activités productives créatrices d'emplois dans les régions frontalières, les défaillances et les abus d'une industrie nationale surprotégée et, naturellement aussi, l'importance des droits et taxes applicables aux importations officielles : tous ces facteurs se conjuguent pour amplifier la contrebande et, partant, l'économie informelle qu'elle nourrit⁶²⁸.

En résumé, les tendances démographiques croissantes impulsées par l'urbanisation et la migration, le mode de développement peu employant et l'incapacité du secteur moderne de

⁶²⁶ - CHAMBOLLE (Th.), *Propositions pour favoriser le développement des petites et moyennes entreprises Africaines*, Rapport et Projet de propositions de la Commission Economie et Développement, Haut conseil de la coopération internationale, France, mars 2008, p.13.

⁶²⁷ - Ibid.

⁶²⁸ - AKESBI (N.), « *Etique et fiscalité au Maroc* », op.cit., p.187.

l'économie à absorber le croît de main d'œuvre issue de la migration, la crise de l'emploi officiel et la montée de la pauvreté sont autant de facteurs qui jouent en faveur de l'extension du secteur informel⁶²⁹.

2- L'importance du secteur informel dans l'économie marocaine

Pour apprécier l'ampleur du secteur informel dans l'économie marocaine, l'approche statistique reste la voie privilégiée comme nous l'avons déjà indiqué. Les enquêtes réalisées au Maroc ont successivement concerné les activités dans le secteur du BTP (1984/1985), les entreprises non structurées localisées (1988), le secteur localisé urbain (1997) et notamment les deux enquêtes nationales sur secteur informel non agricole réalisées respectivement en (1999/2000) et (2006/2007).

Nous nous contentons d'ailleurs à étudier les résultats de la dernière enquête nationale sur le secteur informel de 2007 s'inscrivant dans le cadre des méthodes directes d'appréhension du secteur informel puisqu'elle vise directement et sur place les unités de production informelles. Cela ne veut pas dire que nous allons totalement écarter les enquêtes sectorielles et certaines monographies réalisées au niveau régional. Elles sont en effet d'un apport très important puisqu'elles permettent procéder au récolement des différents résultats des enquêtes réalisées. De telles approches s'avèrent donc plus adaptées pour une meilleure appréhension du secteur informel.

Selon les résultats de l'enquête nationale sur le secteur informel en 2007, le nombre d'unités de production informelles s'est élevé à 1.550.274 unités contre 1.23 millions unités en 1999, soit une création nette de 320.000 unités en l'espace de 8 ans ou l'équivalent de 40.000 unités par an dont 72% exercent dans la zone urbaine. Le champ couvert par cette enquête, comme nous l'avons déjà signalé, est constitué principalement par les unités de production non agricoles ne disposant pas d'une comptabilité conformément à l'organisation comptable en vigueur au Maroc⁶³⁰. Ainsi, le non tenu d'une comptabilité figure parmi les critères essentiels dans la classification des activités dans le secteur informel.

Toutefois, le champ couvert par cette enquête est limité aux activités non agricoles ainsi que les activités commerciales et artisanales exercées par les agriculteurs comme

⁶²⁹ - MEJJATI (R.A.), *Le secteur informel au Maroc*, op.cit., p.425 et s.

⁶³⁰ - Enquête nationale sur le secteur informel 2007.

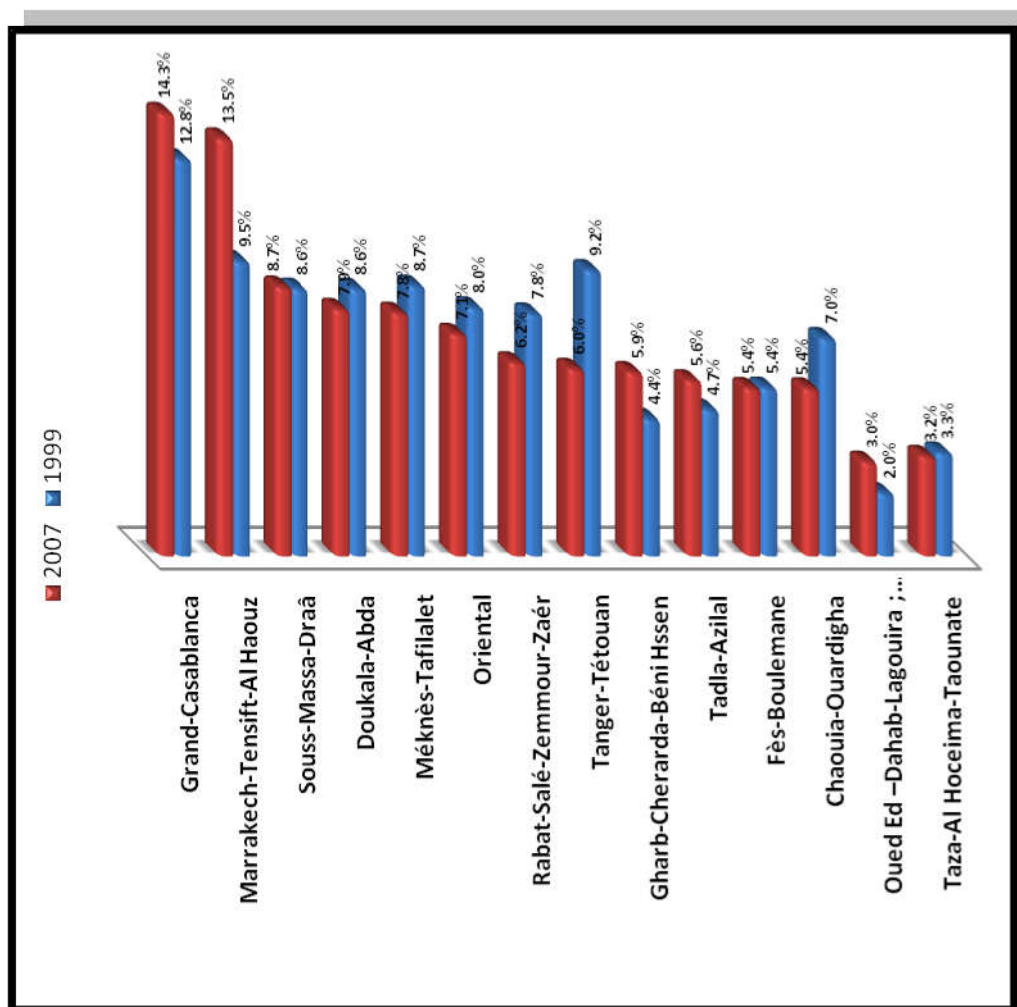
- Pour aboutir à de tels résultats, un échantillon représentatif de 10259 unités de production informelles a été enquêté. Pour tenir compte des variations saisonnières, la collecte des données sur le terrain s'est étalée sur une période d'une année entière, de décembre 2006 à novembre 2007.

activités secondaires. Ce qui exclut de son champ d'investigation les activités illicites ou illégales telles que la drogue, la contrebande, etc. En plus évidemment du secteur agricole, la production des biens pour propre compte et le personnel domestique employé par les ménages ne fait pas partie de la population de l'enquête.

Selon les régions, la répartition des U.P.I. est illustrée respectivement par le tableau et le graphique représentatif de ces données :

Tableau 24 – Répartition des Unités de production informelles (U.P.I.) selon les régions

Régions	Enquête 1999/2000	Enquête 2006/2007
Grand Casa Blanca	12,8%	14,3%
Marrakech-Tensift-Al Haouz	9,5%	13,5%
Sous-Massa-Daraâ	8,6%	8,7%
Doukala-Abda	8,6%	7,9%
Meknès-Tafilalet	8,7%	7,8%
Oriental	8,0%	7,1%
Rabat-Salé-Zémour-Zaër	7,8%	6,2%
Tanger-Tétouan	9,2%	6,0%
Gharb-Chérarda-Béni Hssen	4,4%	5,9%
Tadla-Azilal	4,7%	5,6%
Fès-Boulmane	5,4%	5,4%
Chaouia-Ouadigha	7,0%	5,4%
Oued eddhab-lagouira	2,0%	3,0%
Taza-Alhoceima-Taounate	3,3%	3,2%



Source : Enquête nationale sur le secteur informel 2007, (statistiques du Haut commissariat au plan (H.C.P.)).

Au cours de la période séparant les dates de réalisation des deux enquêtes, l'informel a connu une plus grande hausse dans la région de Marrakech-Tensift-Al Haouz, suivie de la région du Grand-Casa Blanca. Ainsi, presque un tiers (27,8%) de l'informel est concentré dans ces deux régions. Ce qui montre que les conditions de consolidation de l'informalité sont réunies.

En revanche, mis à part la région de Chaouia - Ouadigha où l'informalité a baissé de 1,6 point, nous remarquons que dans certaines régions frontalières comme la région de Tanger-Tétouan et de l'Oriental qui sont les fiefs traditionnels d'une économie transfrontalières et où l'extension du secteur informel en est une conséquence évidente, ce dernier a enregistré une tendance notable à la baisse allant de 3,2 points dans la première région à 0,9 point dans la deuxième.

Cette situation pourrait être interprétée par le caractère évolutif et délocalisé des unités de production informelle. D'ailleurs l'une des caractéristiques des unités de production informelles est la précarité des conditions dans lesquelles elles s'exercent. C'est d'ailleurs

l'une des causes de la concentration de la majorité des emplois et des unités de production de petites tailles dans l'informel et l'économie de subsistance.

En effet, selon les résultats de l'enquête, près de la moitié des unités (49,2%) ne disposent pas d'un local fixe et pour 6,7%, le travail se fait à domicile du propriétaire. Parmi les unités disposant d'un local, le seul service public auquel la plupart accèdent est l'électricité (41,7%), ce qui témoigne du faible niveau d'équipement de ces unités. Seules 15,1% disposent de l'eau potable et 13,1% sont raccordées au réseau d'assainissement. Quant à la disposition du téléphone, de l'ordinateur et de l'internet, elle reste limitée (3,4% des unités ont un téléphone, 0,8% et 0,4% disposent respectivement d'un ordinateur et de l'internet)⁶³¹

La prolifération des U.P.I. n'est pas évidemment sans impact sur l'emploi puisque ces dernières ont permis d'assurer 2,216 millions emplois en 2007, contre 1,902 millions en 1999, soit une création nette de 314 169 emplois. Le commerce à lui seul concentre plus de la moitié des emplois du secteur (53,2%), comme le montre le tableau suivant⁶³².

Tableau 25 – Volume de l'emploi dans le secteur informel

Indicateurs	1999					2007				
	BTP	Commerce	Industries	Services	Total	BTP	Commerce	Industries	Services	Total
Volume de l'emploi dans le secteur informel	132817	917010	476417	375703	190194	142936	1174695	475451	423 034	2216116
Part en %	7,0	48,2	25	19,8	100	6,3	43,2	21,4	19,0	100

Source : Enquête sur le secteur informel 2007 du H.C.P.

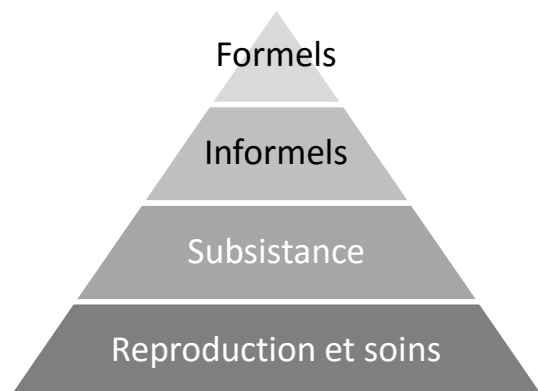
D'aucuns vantent les qualités du secteur en tant que créateur d'emploi et de richesse. Toutefois, il faut le reconnaître, ce secteur a énormément d'effets néfastes sur l'économie nationale: précarité de l'emploi, manque de formation et d'innovation, contrefaçon, concurrence déloyale.

Pour mieux illustrer cette situation, la pyramide suivante montre la répartition des ménages les plus vulnérables de la société entre les différents secteurs de l'économie,

⁶³¹- Enquête nationale sur le secteur informel 2007.

⁶³² - Confédération générale des entreprises marocaines (C.G.E.M.), *Propositions de la CGEM pour l'élaboration de la Loi de finances 2012*, [En ligne], 12 septembre 2011, p.18. Disponible sur : www.cgem.ma Consulté le 10/06/2012.

notamment les femmes et les enfants. C'est là une caractéristique des pays en voie de développement.



Les ménages les plus vulnérables de la société occupent la partie la plus informelle du tissu économique. Ainsi les femmes et les enfants se trouvent de moins en moins dans des secteurs d'activité privés et publics faisant partie du secteur visible et formel.

Quant au secteur informel, plus diversifié et plus étendu que le secteur formel, les micros et petites unités de production recourt généralement à un travail non payé des membres de la famille, notamment les femmes et les enfants ; ce qui fait sombrer la plupart des ménages de l'informel dans des activités domestiques et de subsistance⁶³³.

Cette représentation dénote d'une situation où ce sont ces activités qui constituent à notre sens une part non négligeable du secteur informel. Ainsi, nous pouvons dire que les activités visées par l'enquête ne représentent que la partie visible de l'iceberg.

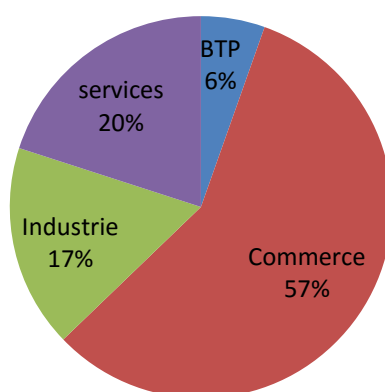
Si la diversité des unités de production informelle n'est plus à discuter, l'enquête a, néanmoins, procédé à leur catégorisation selon le secteur d'activité dans lequel elles s'exercent. Ainsi, avec 889,8 mille unités, (57,4%), le commerce continue à dominer le secteur informel. Il est suivi des services, avec 309,5 mille unités, (20%), de l'industrie avec 267 mille unités (17,2%) et du B.T.P. avec 84 mille unités (5,4%).

⁶³³- WEHNER (J.) et BYANYIMA (W.), *Parlement, budget et genre*, Guide pratique à l'usage des parlementaires, Union interparlementaire, n°6, 2004, p.63.S

Tableau 26 - La répartition des unités de production selon le secteur d'activité est ainsi ventilée comme suit

Secteur d'activité	B.T.P.	Commerce	Industrie	Services
Part des U.P.I.	5,4%	57,4%	17,2%	20%

Graphique 8 - Répartition des UPI selon le secteur d'activité en %



Toutes ces données nous permettent ainsi de dire que l'informel pèse lourd dans l'économie nationale. L'on s'interroge donc sur sa contribution au budget de l'Etat. Autrement dit, est- il possible de fiscaliser le secteur informel ? et quelles sont les mesures, les techniques et les modalités qu'il faut adopter pour appréhender un tel gisement fiscal ? C'est la problématique que nous essayerons d'étudier dans le paragraphe suivant.

Paragraphe 2 : Quelle stratégie pour la fiscalisation du secteur informel ?

Toute stratégie entreprise en vue d'un passage réussi de l'informel au formel est assurément d'un abord difficile.

En plus, L'hétérogénéité du secteur informel appelle une hétérogénéité des stratégies, consistant à agir sur plusieurs volets et selon les catégories et les strates de l'informel⁶³⁴.

De ce fait, la fiscalisation du secteur informel nécessite une stratégie intégrée qui consiste à prendre des mesures concrètes pour faciliter la formalisation du secteur informel

⁶³⁴ - MEJJATI (A.), op., cit., p.447.

(A) et mettre en œuvre des modalités et techniques efficaces qui permettent l'identification d'une matière imposable qui résiste à toute identification (B).

A- Les limites des mesures incitatives à la fiscalisation du secteur informel

Comme nous l'avons déjà évoqué, la persistance et l'extension du secteur informel ne peuvent être interprétées autrement que par une certaine défaillance de l'Etat. Pour pallier à ces insuffisances, plusieurs mesures ont été prises pour intégrer le secteur informel au champ d'application de l'impôt⁶³⁵.

Ainsi, Conscients de l'importance de la P.M.E. dans le tissu économique marocain, les pouvoirs publics marocains ont mis en place dès 1983 différents programmes et initiatives afin d'assurer un environnement juridique, fiscal, social, et administratif favorable à cette catégorie d'entreprise, dans le but d'aider à sa mise à niveau.

Tableau 27 - Les principales initiatives pour promouvoir les PME.

Initiative	Type d'initiative	Année
• Charte de l'investissement	T*	1996
• Fond Hassan II	S*	2000
• Contrat programme tourisme	S	2001
• Charte de la PME • Réseaux de diffusion technologiques • Contrat programme textile	T T S	2002
• FOMAN	G*	2003
• Contrat programme BTP	S	2004
• INDH	G	2005
•		
• Fonds Istimrar • Programmes Moukawalati Idmej et Tachel • Contrat programme NTIC • Contrat programme cuir • Plan émergence • Contrat programme textile	T S S S S S	2006
• Contrat programme artisanat • Rawaj (Commerce intérieur)	S S	2007
• Fond national de soutien des investissements	T	2011

G* : initiative Globale ; S* : Initiative Sectorielle ; T* : Initiative thématique

⁶³⁵ - Mais cela ne veut pas dire que le secteur informel est totalement défiscalisé. En effet, les micro-activités informelles supportent au moins la TVA de manière définitive en raison de la rupture dans la chaîne des déductions, à travers leurs achats d'intrants, d'équipements et de consommations intermédiaires diverses.

Compte tenu de l'importance des T.P.E. dans le tissu économique national et en vue d'améliorer le climat des affaires, encourager les entreprises à plus de transparence et favoriser la création d'emplois, il est institué une taxation réduite de 15% applicable à ces entreprises passibles de l'IS qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 2.000.000 de dirhams. Les bénéficiaires de ce taux spécifique vont s'engager à créer au moins un poste d'emploi chaque année sur une période de trois années à compter de l'année d'assujettissement à ce régime d'imposition⁶³⁶.

Par ailleurs, la loi de finances pour l'année budgétaire 2011 a prévu un dispositif en faveur des opérateurs qui s'identifient pour la première fois auprès des services de la direction générales des impôts aux fins d'inscription au rôle de la taxe professionnelle. Mais à la fin de 2011, Selon les services de la D.G.I., seules 6449 personnes exactement ont joué le jeu de la transparence et ont décidé de sortir de l'informel.

Si ce nombre représente une réelle avancée aux yeux de la D.G.I., c'est que cette dernière, par informel, elle entend tout contribuable qui n'est pas inscrit à la taxe professionnelle. Or cette définition diffère de celle adoptée par le Haut Commissariat au Plan. Mais la vraie question est de savoir Pourquoi moins de 6.500 personnes se sont identifiées pour la première fois auprès du fisc? En fait, selon certains experts comptables «ces opérateurs ont d'abord peur de la transparence car une fois identifiés par la D.G.I., ils sont appelés à payer leurs impôts au centime près. De plus, ils sont appelés à tenir une comptabilité régulière»⁶³⁷.

L'élargissement de l'assiette fiscale consiste donc à soumettre tout le monde au même effort fiscal. Et c'est d'ailleurs pour cette raison que la mesure portant sur la première identification des opérateurs de l'informel s'adresse aux entreprises exerçant avant le 1er janvier 2011. Il s'agit ainsi d'un dispositif fiscal incitatif leur permettant de s'intégrer dans le tissu économique et de s'adapter aux exigences des mutations économiques ainsi qu'aux contraintes de la compétitivité. Ce dispositif prévoit :

- de n'imposer que les revenus acquis et les opérations effectuées à compter de la date d'identification du contribuable ;
- d'accorder, à partir de la date d'identification du contribuable, les avantages prévus par le Code Général des Impôts, notamment l'exonération de l'Impôt sur le Revenu liée au zoning et à l'exportation ;

⁶³⁶ - Loi de finances pour l'année budgétaire 2011.

⁶³⁷ - EL ARIF (H.), « *L'amnistie fiscale ne séduit pas à fin 2011* », L'économiste, n° 3724, du 21/02/2012.

- d'évaluer les stocks, éventuellement en leur possession, de manière à dégager des marges brutes supérieures ou égales à 20%, en cas de cession ou de retrait ;
- de soumettre à la T.V.A., en cas d'assujettissement, la marge brute réalisée sur la vente des stocks, sans droit à déduction, jusqu'à épuisement du stock⁶³⁸.

Un tel dispositif est resté en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012. Il prévoit en conséquence une amnistie fiscale pour les revenus acquis et les opérations effectuées avant la première identification. Le contribuable ne sera donc imposé que sur les opérations réalisées après identification⁶³⁹.

Le recours à la mise en place d'un dispositif d'amnistie fiscale témoigne à la fois d'un besoin impérieux de recettes fiscales et de la défaillance du contrôle fiscal. Ce n'est pas d'ailleurs pour la première fois que le recours à un tel dispositif a eu lieu. En effet, le recours à l'amnistie fiscale a été mis en œuvre en 1984, à l'occasion de la réforme fiscale, puis en 1990 et 1998/1999.

En fait, chaque occasion est mise à profit pour réclamer une amnistie fiscale. La première, celle de 1984, est intervenue pour favoriser la réforme fiscale envisagée. En 1990, l'argument développé dans la note de présentation de la loi de finances rectificative met en avant la perturbation de l'équilibre recherché par la réforme fiscale, « fondé sur l'allègement de la pression fiscale, le renforcement des garanties des contribuables et parallèlement l'accentuation de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale⁶⁴⁰ ».

Pour sa part, la loi de finances de 1998/1999 a développé un argumentaire marqué par l'environnement économique de l'époque à savoir le démantèlement tarifaire progressif au titre des droits de douane conséquent à l'accord d'association avec l'union européenne, tout en insistant sur la nécessité d'assurer la stabilité du système fiscal, gage de la crédibilité auprès des différents opérateurs économiques⁶⁴¹.

A l'occasion de la loi de finances 1998/1999, une amnistie fiscale a été accordée aux contribuables lorsqu'elle leur a donné la « possibilité d'opter pour la contribution libératoire visant à leur éviter tout contrôle fiscal ou toute révision des impositions de la période non

⁶³⁸ -D.G.I., « *Présentation de la loi de finances pour l'année budgétaire 2011, présentation et Analyse* », Revue Al Maliya, n°9, Numéro spécial, juin 2011, p.15.

⁶³⁹ - EL ARIF (H.), « *L'amnistie fiscale ne séduit pas à fin 2011* », op.cit.

⁶⁴⁰ - Note de présentation du projet de loi de finances rectificatives pour l'année budgétaire 1990, p.1.

⁶⁴¹ - BENSOUA (N.), *Analyse de la décision fiscale au Maroc*, édition la croisée des chemins, 2009, pp .403-404.

atteinte par la prescription de droit commun. Cette dispense du contrôle fiscal est applicable soit sur option soit d'office » en procédant entre autres à :

- L'annulation des créances antérieures au 1er janvier 1991 relatives à certains impôts, droits et taxes, ainsi que les majorations, pénalités de retard et les frais de poursuites afférents à ces cotes ;
- L'annulation des créances antérieures au 1er janvier 1995 pour un montant égal ou inférieur à 1.000 dirhams relatives à certains impôts, droits et taxes, ainsi que les majorations, pénalités de retard et les frais de poursuites afférents à ces cotes ;
- L'annulation des majorations, pénalités de retard et frais de poursuites au titre de certains impôts, droits et taxes mis en recouvrement du 1er janvier 1995 au 30 juin 1997, à condition que les redevables les acquittent avant le 1er décembre 1998.

Si de telles mesures paraissent nécessaire pour mener à bien la politique fiscale envisagée, les cas de figures que nous venons d'exposer nous permettent de dire qu'elles sont néanmoins limitées et inefficaces. L'action doit être concentrée sur l'administration fiscale et notamment le contrôle fiscal plus que sur la législation fiscale⁶⁴².

B- Les modalités de fiscalisation du secteur informel

L'administration fiscale doit mettre en œuvre les voies et modalités lui permettant la localisation de la matière imposable (1) ainsi qu'une politique qui permet la sédentarisation des marchands ambulants en vue d'une fiscalisation optimale du secteur informel (2).

1- Les déterminants de la fiscalisation du secteur informel

Pour être en mesure de localiser la matière imposable et partant de fiscaliser les activités occultes, il est opportun de renforcer le rôle des brigades de recoupement et de recherche (1.1), et de procéder à l'organisation du recensement de la matière imposable de manière régulière et efficace (1.2).

1.1- Le renforcement du rôle des brigades de recoupement et de recherche

Par son hétérogénéité, le secteur informel ne s'apprête pas facilement à la fiscalisation. La localisation de la matière imposable des différentes activités occultes est d'un abord difficile tant par la diversité des unités de production informelles que par les moyens mis à la disposition de l'administration fiscale pour mener à bien un contrôle efficace.

⁶⁴² - Ibid., 404.

Pour pouvoir repérer les différents gisements de la matière imposable que représente le secteur informel, il est impératif d'impliquer les principaux intervenants dans le processus du contrôle, à savoir :

- Les services de recoupement ;
- Les services de la programmation de la vérification fiscale ;
- Les services des monographies.

Or, la recherche de la matière imposable est tributaire de la qualité des renseignements recoupés par la brigade de recherche et de recoupement (B.R.R.). Le renforcement et la réorganisation de ces brigades s'avère donc nécessaire. Elles constituent l'une des cellules de base pour la collecte des informations, leur traitement et leur communication aux services des vérifications et du contentieux.

Pour qu'elles soient efficaces, outre le fait que leur effectif doit leur permettre de travailler dans de bonnes conditions et être proportionnel à l'importance de la direction, nous estimons qu'il est opportun de procéder à leur organisation par secteur professionnel. A l'instar d'autres pays, la création de brigades spécialisées doit répondre à des impératifs d'actualité ; comme c'est d'ailleurs le cas au niveau de Rabat et de Casablanca où deux brigades spécialisées ont été créées depuis 2000. Elles sont spécialisées dans le contrôle des grandes entreprises qui enregistrent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 50 millions de Dh. A titre illustratif, suite à un certain dynamisme constaté au niveau du secteur immobilier au Sénégal, une brigade spécialisée dans ce domaine fut créée depuis 2008⁶⁴³. Mais une telle mesure doit passer nécessairement par la valorisation ces services ainsi que les ressources humaines qui y travaillent que ce soit au niveau matériel ou au niveau de la logistique indispensable à l'exécution des missions qui leur sont confiées.

Ces brigades doivent naturellement disposer de moyens informatiques leur permettant de centraliser l'information et procéder à leur comparaison avec les déclarations. Lorsque l'appréhension des recoupements fait apparaître des anomalies ou des discordances, elles saisissent les services d'assiette et de vérification pour engager le contrôle fiscal⁶⁴⁴.

Cependant, certains vérificateurs qualifient l'apport de l'action de la brigade de recherches et de recoupements comme « inexistant » ; ce qui pousse à approfondir la réflexion

⁶⁴³ - Expérience du Sénégal, *Les services dédiés au contrôle fiscal : quelle organisation ?*, [En ligne], 25^{ème} Colloque international du C.R.E.D.A.F., p.149. Disponible sur :

http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/Documentations/Publications/Dialogue_Contributions_5.pdf

⁶⁴⁴ - LAZRAK (R.), *Fiscalité des entreprises, l'impôt sur les sociétés*, Edition Laporte, 2003, p.272.

sur ce constat préoccupant afin d'en tirer des conclusions permettant de dynamiser l'action de ce service⁶⁴⁵.

Cependant, ces dysfonctionnements peuvent être atténués par les pouvoirs publics compétents en procédant à l'organisation du recensement de la matière imposable occulte notamment, de manière régulière et efficace.

1.2- Le recensement

Pour une meilleure mobilisation du potentiel fiscal, l'organisation du recensement en vue de l'identification de nouveaux gisements de la matière imposable s'avère nécessaire plus que jamais pour estimer les revenus des contribuables exerçant leurs activités dans l'informel. Une telle opération est évidemment très importante pour l'application de l'impôt sur le revenu.

En effet, « le recensement des biens immobiliers soumis à la taxe urbaine et des activités professionnelles passibles de la patente permettent d'obtenir des informations sur les loyers, les baux commerciaux et privés, sur l'évolution d'éléments de patrimoine des contribuables ainsi que sur l'importance des installations professionnelles. Ces diverses informations sont souvent recoupées par comparaison en matière de revenus locatifs et fonciers et des revenus professionnels. Le recensement permet non seulement d'établir l'impôt des patentes au niveau de la fiscalité locale, mais aussi la fixation de certains éléments de l'assiette de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices professionnels⁶⁴⁶ ». D'ailleurs selon le recensement réalisé par le H.C.P., le nombre d'unité de production informelle inscrite à l'impôt des patentes ne dépasse pas 51%.

2- Sédentarisation des marchands ambulants et canalisation du secteur informel

Comme nous l'avons déjà évoqué, les U.P.I. disposant d'un local sont plus facile à être fiscalisé. Du coup, outre les U.P.I. qui exercent à domicile constituant 1%, et celles ne disposant pas d'un local et qui constituent selon les résultats de l'enquête de 2007 environ 47,6% sont difficiles à identifier en vue de leur intégration dans le tissu économique national. Or, Comme c'est le secteur du commerce qui génère la moitié de l'emploi informel, ce sont les branches commerciales qui participent le plus à la création de l'emploi informel. En effet,

⁶⁴⁵ - GHERISS (I.), *La performance du contrôle fiscal au Maroc*, op. cit., p.79.

⁶⁴⁶ - ALLALI (A), op. cit., p.309.

la branche de "Commerce de détail hors magasin " qui regroupe la quasi-totalité des commerçants ambulants, participe à hauteur de 18,1% à l'offre de l'emploi informel⁶⁴⁷.

L'une des explications à donner à une telle concentration est que ces U.P.I. cherchent généralement à se concentrer dans les branches présentant peu de barrières à l'entrée (faible niveau de capital et peu d'expertise), notamment dans le commerce et l'agroalimentaire. Ce genre d'activité peut démarrer avec un niveau d'équipement quasi-nul et l'exercice du métier ne requière pas une formation technique spécifique⁶⁴⁸.

Cette masse de population assurant une telle part du commerce national ne s'apprête pas facilement à l'assujettissement à l'impôt sur le revenu. Malgré les efforts déployés par l'Etat pour circonscrire ce phénomène, ils demeurent néanmoins sans grands effets. Cela ne veut pas dire que l'Etat est incapable d'user de sa force publique pour mettre de l'ordre dans ce secteur, mais parce l'Etat est incapable de lutter contre le chômage et le commerce informel reste un secteur refuge pour les sans-emplois.

En fait, si la localisation de la matière imposable doit passer logiquement par la sédentarisation des marchands ambulants, la politique de l'Etat consistant à construire des locaux pour ces marchands reste inefficace. En effet, les commerçants « formels » sont impliqués dans la complication de cette situation, puisqu'ils profitent de l'anarchie qui caractérise ce secteur. Ils disposent de tout un réseau de marchands ambulants qui travaillent pour leur compte. Du coup, la construction de locaux pour les marchands ambulants n'est pas un objectif en soi. Nombreuses sont les expériences qui montrent que tantôt les bénéficiaires abandonnent les locaux mis à leur disposition, tantôt se sont les non-méritants qui en profitent.

En conséquence, toute action, visant à sédentariser les marchands ambulants, doit être menée de manière concertée. Elle doit surtout prendre appui sur des informations précises sur le phénomène. Chaque collectivité doit être en mesure de connaître le nombre des vendeurs ambulants, le type d'articles mis en vente, les espaces publics squattés, etc. Ce qui permettra de concevoir des actions sur mesure loin des solutions qui relèvent du prêt-à-porter. On optimisera ainsi l'usage de l'enveloppe budgétaire destinée à la lutte contre le commerce informel⁶⁴⁹.

⁶⁴⁷ - Enquête sur le secteur informel 2007, p.47.

⁶⁴⁸ - YETNA (B.), « *Secteur informel, fiscalité et équité, l'exemple du Cameroun* », revue Stateco, n°104, année 2009, p.94.

⁶⁴⁹ - JAFRY (A.), « *lutte contre le commerce informel, une cinquantaine de projet déjà réalisés* », L'économiste, Ed. N° 1955 du 09/02/2005.

L'analyse des incidences sociopolitiques du système d'évaluation de la matière imposable que nous venons de traiter a pour objectif d'approcher la norme de justice sociale à travers les concepts d'équité horizontale et verticale en matière fiscale.

L'équité horizontale est respectée lorsque deux contribuables possédant des ressources égales supportent des charges fiscales égales.

Quant à l'équité verticale, elle s'intéresse aux traitements des inégalités, et donc aux situations où divers individus dotés de ressources différentes, sont simultanément concernés par la mesure publique⁶⁵⁰.

Atteindre un tel objectif passe donc nécessairement par la mise en œuvre d'une politique fiscale où le système d'évaluation opère équitablement la répartition de la charge fiscale, que se soit horizontalement ou verticalement.

L'élargissement de la matière imposable devrait être une conséquence de cette politique.

Dans ce contexte, outre le fait que l'optimisation de la matière imposable nécessite du gouvernement une volonté politique claire d'extraction fiscale, ce dernier doit faire preuve de création, mais aussi d'audace, pour rechercher de nouveaux gisements de la matière imposable.

En effet, à défaut de telles mesures, les fluctuations conjoncturelles présentent des risques qui pourraient provoquer des déséquilibres budgétaires. La crise économique et financière actuelle en est une preuve quand on sait que même les pays développés n'en ont pas été épargnés.

D'ailleurs, en matière de politique fiscale, l'O.C.D.E. recommande aux pays en voie de développement de procéder à l'élargissement de l'assiette fiscale afin d'assurer des recettes stables pour le financement du développement, de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale alimentées par les insuffisances des réglementations et certaines pratiques des entreprises et de promouvoir la bonne gouvernance qui s'appuie sur une fiscalité efficace promouvant la responsabilité des gouvernements vis-à-vis des citoyens contribuables⁶⁵¹.

⁶⁵⁰- CHIROLEU-ASSOULINE (M.) & FODHA (M.), « *caractéristiques distributives de la fiscalité environnementale* » [En ligne], Lettre de l'A.F.S.E., n° 47, Aout 2009. Disponible sur : <http://ses.enslsh.fr/1253633154661/0/fiche-article/>

⁶⁵¹- PFISTER (M.), « *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique* », [En ligne], Document de travail diffusé en tant qu'élément de la documentation officielle pour la réunion ministérielle de la table ronde d'experts de l'initiative de l'O.C.D.E.-=NEPAD pour l'investissement en Afrique, 11-12 novembre 2009, p.5. Disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/investissement/investissementpourledeveloppement/44007402.pdf>

D'ailleurs l'informel n'est, selon les travaux de Soto (H.)⁶⁵², qu'une forme de fraude fiscale. En effet, selon lui, « Le micro-entrepreneur serait parfaitement informé des coûts et des avantages que lui procure le secteur informel par rapport au formel. Il calculerait alors le gain net anticipé procuré par le secteur informel. Dans le cas où ce gain net est positif, il choisirait logiquement d'évoluer dans ce secteur et *vice-versa*. Ce choix s'apparente à un comportement de fraude fiscale⁶⁵³ »

La lutte contre l'indiscipline fiscale et la fiscalisation des secteurs qui sont partiellement ou totalement toujours en marge de toute fiscalisation, sont donc autant de mesures qui reflètent la volonté du gouvernement à privilégier l'équité fiscale dans le processus d'évaluation de la matière imposable.

⁶⁵² - Economiste et entrepreneur Péruvien, grand chercheur très influent en économie de développement.

⁶⁵³ - GAUTIER (J. F.), « *L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar* », [En ligne], Revue d'économie du développement, 2001, p.5. Disponible aussi sur :

<http://basepub.dauphine.fr/bitstream/handle/123456789/4929/2000-07.PDF?sequence=1>

Conclusion du premier titre

A partir de l'analyse des incidences financières, économiques et sociopolitiques du système d'évaluation de la matière imposable, il nous est permis de mettre en exergue le caractère illusoire de la relation entre système d'évaluation actuel et le « bon comportement des recettes fiscales ».

En effet, l'in vraisemblance du système d'évaluation provoque l'instabilité des recettes fiscales et, par conséquent, elle provoque un manque de visibilité qui rend les entrepreneurs plus prudents en matière d'épargne et d'investissement ; ce qui impacte négativement les finances de l'Etat et compromet les objectifs du développement.

Or, La préservation des équilibres budgétaires est corollaire d'une mobilisation correcte des recettes fiscales. Pour ce faire, il est donc indispensable de procéder à l'élargissement de la matière imposable.

Les facteurs de rétrécissement de cette dernière sont diverses : des facteurs d'ordre technique que nous avons suffisamment détaillés dans les chapitres précédents, des facteurs d'ordre politique dont notamment le poids des groupes de pression et la faible, voire la mauvaise gouvernance fiscale, des facteurs d'ordre économique concernant les dérogations fiscales qui ne sont pas appliquées de manière rationnelle et les facteurs d'ordre psychosocial qui sont dus à l'indiscipline fiscale qui a pris des dimensions intolérables.

En outre, le rétrécissement de la matière imposable, est accentué par l'absence d'une volonté politique d'extraction fiscale qui consiste à intégrer dans le champ de l'impôt certains secteurs productifs et la recherche de nouveaux gisements de la matière imposable.

De ce fait, l'élargissement de la matière imposable s'avère nécessaire plus que jamais pour préserver les équilibres budgétaires, notamment dans un contexte de mondialisation où la conjoncture est difficilement prévisible.

La structure fiscale actuelle où la pression fiscale pèse essentiellement sur les couches sociales vulnérables, notamment les salariés, ne doit pas, à notre avis, durer plus longtemps.

L'amélioration de la discipline fiscale doit être au centre d'intérêt de toute politique fiscale reposant sur la volonté d'extraction fiscale. L'administration fiscale doit donc renforcer son action en matière de contrôle et mettre en place les ressources et outils nécessaires à l'analyse des risques et au ciblage de la fraude⁶⁵⁴.

⁶⁵⁴ - Rapport d'activité de la D.G.I., 2011, p.59.

Si certains contribuables transgressent une partie du dispositif fiscal pour échapper à l'impôt, d'autres le méconnaissent totalement et demeurent illégalement à l'abri de toute fiscalisation en se réfugiant dans le secteur informel. L'adoption du contribuable d'un tel choix pour se décharger illégalement de l'impôt ne peut être interprétée que par un comportement de fraude.

L'élargissement de la matière imposable doit nécessairement passer par la fiscalisation du secteur informel qui représente un gisement fiscal non négligeable. Toutefois, une telle entreprise ne peut concrètement donner des résultats satisfaisants tant qu'elle ne s'intègre pas dans une stratégie globale dont la bonne gouvernance demeure l'élément fondamental.

En effet, malgré les différentes mesures incitatives prises à l'occasion des lois de finances pour faciliter la formalisation des unités de production informelle, le nombre de ces dernières ne cesse d'augmenter que ce soit dans un contexte de récession ou, voire de prospérité économique. Sinon, comment peut-on expliquer que la contribution du secteur informel au P.I.B. s'élève à environ 14% au cours de l'exercice 2007 et que durant la période 1999/2007 il a connu un taux de croissance (6,5%) légèrement supérieur à celui du secteur formel.

La lutte contre ce fléau s'avère donc primordiale du moment qu'il représente des pertes énormes pour les finances de l'Etat. L'on s'interroge ainsi sur la meilleure stratégie à adopter.

La localisation de la matière imposable est conditionnée par le renforcement des brigades de recherches et de recoupements tout en adoptant des méthodes fiscales et comptables adéquates.

En effet, il paraît évident qu'une fiscalité calquée sur celles des entreprises formelles seraient inadaptée. Puisque les entreprises informelles ne peuvent pas répondre aux exigences d'une fiscalité « moderne », il est nécessaire de développer une fiscalité simplifiée qui reflète leurs capacités contributives⁶⁵⁵.

Au delà des exigences techniques et juridiques, l'hétérogénéité du secteur informel appelle une hétérogénéité des stratégies consistant à agir sur plusieurs volets et selon les catégories et les strates de l'informel⁶⁵⁶.

Si pour une certaine opinion l'informel est du à la faible capacité de contrôle étatique, alors que pour une autre totalement opposée, c'est l'excès d'intervention étatique en matière

⁶⁵⁵ - GAUTIER (J.F.), RAKOTOMANANA (F.) & ROUBAUD (F.), op. cit., p.798.

⁶⁵⁶ - MEJJATI (R.), op. cit., p.447.

de règlements comme de pression fiscale et parafiscale⁶⁵⁷ ; mais ce qui est sûr, c'est que le rapport de l'Etat avec l'informel est devenu un mode de gouvernement.

L'Etat doit donc nécessairement changer de politique fiscale et fixer comme objectif l'amélioration du niveau global de la bonne gouvernance et notamment la gouvernance fiscale pour jeter les bases d'un développement durable et, partant, favoriser l'intégration de l'informel dans le tissu économique structuré.

Ces objectifs ne peuvent être réalisés que dans un environnement politique où la gouvernance fiscale prédomine.

Dans ce contexte, la rationalisation du système d'évaluation est un ingrédient d'une gouvernance fiscale démocratique. C'est ce qui fera l'objet du titre suivant.

⁶⁵⁷ - LAUTIER (B.), *L'économie informelle dans le tiers monde*, La découverte, 1994, p.99.

Titre II

*Vers un système d'évaluation de la base d'imposition plus
performant et rationnel*

Depuis toujours, la recherche d'un consensus entre l'administration et les contribuables joue un rôle central dans le renforcement de l'État et l'instauration d'une gouvernance démocratique. Mais, au Maroc, à l'instar de la plupart des pays en voie de développement, la faiblesse et l'inadaptabilité du système de gouvernance est la cause majeure qui entrave la mission de l'Etat de se procurer des ressources auprès de ces citoyens.

Or, dans le contexte mondial actuel, les accords de libre échange qui marquent l'ouverture de l'économie marocaine sur l'extérieur impliquent des baisses substantielles des recettes douanières. Par conséquent, les efforts devront être davantage concentrés sur la mobilisation de ressources internes.

Cette situation pousse en général ces Etats à se retourner auprès des gros contribuables, notamment les multinationales, ce qui compromet évidemment l'établissement d'un contrat social valable avec les populations pauvres⁶⁵⁸.

Mais quelle que soit le contenu de la volonté politique, celle-ci se heurte constamment à l'exigence fondamentale du rendement de l'impôt : un prélèvement doctrinalement souhaitable se révèle souvent soit techniquement médiocre soit d'un produit très limité⁶⁵⁹.

Dans le cas du Maroc, pour corriger une telle situation, l'appauvrissement de la matière imposable nécessite la régulation endogène et exogène du système d'évaluation (**chapitre I**), en ce sens que la charge sémantique de la notion de régulation est entendue dans le sens d'« *inciter plutôt que d'obliger, dissuader plutôt que d'interdire* », C'est-à-dire aménager des espaces de dialogue et des marges de négociation entre le contribuable et l'administration pour pouvoir promouvoir le civisme fiscale (**chapitre II**).

⁶⁵⁸ - Note de synthèse de l'O.C.D.E. sur la gouvernance, *Fiscalité, renforcement de l'Etat et aide*, [En ligne], mars 2008, Disponible sur : www.oecd.org/dac/governance . Consulté le 01/11/2011.

⁶⁵⁹ - TREMBLAY (P.), « *Tel Etat, tel fiscalité* », [En ligne], Politique, n°17, 1990, p.32. Disponible sur : <http://id.erudit.org/iderudit/040647ar> . Consulté le 01/11/2011.

Chapitre I

La régulation endogène et exogène du système d'évaluation

Si l'une des caractéristiques de la modernisation du système d'évaluation est la mise en œuvre de techniques qui tiennent à la fois à l'efficacité et à l'équité, la persistance de régimes d'imposition rudimentaires dans le système fiscal marocain tel le régime forfaitaire, est l'une des causes majeures qui maintient l'entropie du système d'évaluation. En effet, le fonctionnement du système d'évaluation tend de manière irréversible à se dégrader et provoquer le rétrécissement de la matière imposable.

Par ailleurs, si le domaine fiscal a connu un incontestable progrès, certaines dispositions demeurent encore complexes. Cette complexité s'explique par l'inflation législative, particulièrement sensible en cette branche du droit, et par la technicité intrinsèque du droit fiscal⁶⁶⁰.

Ainsi, à la lumière du diagnostic du système d'évaluation que nous avons entrepris dans la première partie de ce travail, Il est incontestable que sa régulation endogène passe nécessairement par la simplification des règles juridiques régissant la détermination des éléments de l'assiette et la révision des régimes d'imposition rudimentaires qui persiste dans notre système fiscal (**Section I**).

Par ailleurs, les travers de la fiscalité marocaine sont actuellement connus : elle est caractérisée par sa complexité, un archaïsme inutilement conservé et d'une iniquité source de distorsions économiques.

Ainsi, si les défaillances de la gouvernance fiscale sont les résultats des faiblesses du système d'évaluation, la régulation exogène du système d'évaluation doit porter sur l'action publique qui, en principe, devrait introduire plus de transparence dans le processus de la décision fiscale (**Section II**).

⁶⁶⁰ - BENSOUDA (N.), *Le processus...*, op. Cit., p.39.

Section 1 : La régulation endogène du système d'évaluation

Pour parer aux imperfections du système d'évaluation, il est indispensable de procéder à sa régulation interne qui nécessite la remise en cause des régimes d'imposition rudimentaires et le renforcement des régimes réels d'une part, **(Paragraphe 1)** et la nécessité de réformer et de rationaliser les commissions de taxation, d'autre part **(Paragraphe 2)**.

Paragraphe 1- Aménagement des régimes d'imposition

Les objectifs d'efficacité et d'équité du système d'évaluation nécessitent un véritable aménagement des régimes d'imposition rudimentaires **(A)** et un renforcement des régimes d'imposition réels **(B)**.

A- Aménagement des régimes d'imposition rudimentaires

Comme nous l'avons déjà évoqué, si la mise en œuvre du régime d'imposition forfaitaire et indiciaire a certes des avantages de commodité et de simplicité, leur caractère approximatif et approché les rend inéquitables du moment qu'ils ne permettent pas d'apprécier aussi exactement que possible les capacités contributives des contribuables.

Au chapitre des inconvénients, une opinion unanime se dégage. La méthode forfaitaire aboutit inéluctablement à la sous-évaluation ou à la surévaluation systématique de la matière imposable et par conséquent de l'impôt à payer. Dès lors, le régime forfaitaire s'apparente davantage à un procédé d'évasion fiscale qu'un instrument d'allègement de la charge fiscale des petits commerçants ou artisans⁶⁶¹.

Par ailleurs, Le caractère inique de ce régime rudimentaire est accentué du fait de la répartition et de la diversité des coefficients ne correspondent guère à la réalité économique de chaque activité.

Le problème est que les coefficients en question déterminés par activité restent trop globaux pour exprimer la variété des situations, en fonction des réalités des marchés et des régions, ce à quoi il faut ajouter le fait que, là encore, les coefficients en question n'ont guère été actualisés depuis plus de vingt ans ! Dans ces conditions, les «taux de profit» attribués à de nombreuses activités et en particulier aux petits contribuables qui les exercent (forcément plus faibles et plus fragiles) s'avèrent autrement supérieurs à ceux qu'il est possible de réaliser effectivement. Le résultat en est que, au moment où une centaine d'entreprise s'amusent à déclarer systématiquement des déficits imaginaires et le débat public est

⁶⁶¹ - ZAKRAOUI (S.G.), op. Cit., p.391.

encombré par le bruit des lobbies désireux de voir baisser leur taux d'imposition de 35 à 30%, des centaines de milliers de petits entrepreneurs, commerçants et artisans sont imposés sur des bénéfices qu'ils n'ont tout simplement pas réalisés⁶⁶².

A titre illustratif, nous pouvons nous interroger sur les critères adoptés pour imposer un marchand d'accessoires et de pièces détachées neuves pour voitures - en détail au taux de 25% et un marchand de voitures et d'accessoires ou de pièces détachées d'occasion en détail à 15%? Sachant que ce dernier est le mieux placé à réaliser plus de bénéfices vu le comportement du consommateur marocain. Et sur quel critère a-t-on affecté le coefficient de 25% à l'activité de Bijoutier- marchand-vendant en détail et le même coefficient au marchand de brochettes⁶⁶³? A ce sujet, la direction des impôts avait estimé qu'il était difficile d'admettre des coefficients similaires pour les produits industriels et les services⁶⁶⁴.

A ce sujet, il est opportun de procéder à la baisse de certains coefficients et à leur homogénéisation pour certaines activités présentant des similitudes inhérentes à leur rentabilité économique

Il en est de même pour l'élément fixé entre 0,5 à 10, appliqué à la valeur locative annuelle normale et actuelle servant à l'évaluation du revenu minimum, qui ne peut qu'entraîner des insuffisances dans la détermination des bases d'imposition.

Outre ces mesures d'ordre techniques, il est inconcevable de pérenniser le fait que le forfait soit appliqué à certaines activités qui réalisent des chiffres d'affaires notables et qui doivent normalement relever des régimes d'imposition réels. Il est donc indispensable de procéder un toilettage périodique des activités relevant du régime forfaitaire pour les inciter à adopter le régime d'imposition réel.

De ces faits, nous estimons que c'est le moment de rompre avec le laxisme et le statu quo qui marque la politique fiscale marocaine en procédant à l'aménagement de l'application de ces régimes. A l'instar de ses homologues français et tunisiens, le législateur marocain doit donc procéder au retrait du régime forfaitaire ou d'en restreindre le champ d'application.

D'autant plus grave qu'on assiste à une recrudescence des unités de production qui se réfugient dans ce régime. En effet, selon des chiffres fournis par le ministère du Commerce et de l'Industrie, Sur 305.453 entreprises commerciales soumises à l'I.G.R, 244.362 optent pour

⁶⁶² - AKESBI (N.), « *Evaluation d'un système fiscal controversé* »[En ligne], La revue ECONOMIA, n°3 / juin - septembre 2008, pp.85-86. Disponible sur : <http://www.cesem.ma/pdfeconomia3/etude-et-enquetes.pdf> , consulté le 17/12/2011.

⁶⁶³ - Coefficients relevés de l'annexe au code général des impôts 2011 relative aux coefficients applicables au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice forfaitaire en matière d'impôt sur le revenu. (Article 40).

⁶⁶⁴ - BENSOUA (N.), *Analyse...*, op. Cit. p.215.

le régime forfaitaire, soit 80%. Selon le département du Commerce, ce régime présente plusieurs inconvénients. D'abord, il ne reflète pas la réalité des transactions réalisées et accélère la mortalité des entreprises en difficulté. Ensuite, il incite à la fraude fiscale et pénalise la compétitivité du secteur. Enfin, il n'incite pas à la tenue de la comptabilité. Pour le ministère, la solution serait soit la suppression de ce régime optionnel, soit la réduction progressive du nombre de la population bénéficiant de ce régime. Et ce, par la diminution des plafonds des chiffres⁶⁶⁵.

C'est le sens de l'évolution du droit comparé français qui, pour limiter le champ d'application du régime forfaitaire, a adopté des incitations fiscales à la renonciation au forfait en procédant à des aménagements caractérisés par deux démarches complémentaires.

Ainsi, le législateur français a dans un premier temps manifesté une nette volonté de diminuer le nombre des personnes pouvant bénéficier d'un forfait. D'une part, les limites existantes pour bénéficier du régime forfaitaire ne sont pas relevées⁶⁶⁶. C'est, « *l'une des méthodes les plus radicales qui consiste à ne pas relever les limites du forfait qui n'ont pas, en effet, été modifiées depuis 1965. En raison du phénomène de hausse des prix, un bon nombre d'entreprises dépassent ainsi chaque année le seuil du forfait. Par ailleurs, en dehors de cet effet purement mécanique, certaines entreprises renoncent volontairement au forfait en raison des avantages attachés à cette renonciation*⁶⁶⁷ ».

D'autre part, des textes particuliers ont été conçus dans le but de créer des limites lorsqu'elles n'existaient pas et d'autres ont rendu obligatoire le régime de déclaration contrôlée et imposé obligatoirement au bénéfice réel les exploitants agricoles dont les recettes annuelles de deux années consécutives dépassent un seuil fixé par la loi.

Par ailleurs, le législateur a procédé progressivement à la suppression des avantages attachés au régime forfaitaire⁶⁶⁸.

Dans le même sens, les avantages consentis aux entreprises nouvelles à caractère industriel sont refusés en cas de forfait et celles qui adhèrent à un centre de gestion agréée peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un abattement de 20% sur le montant de leur bénéfices imposables. Il s'agit là d'une mesure qui est refusée aux entreprises soumises au forfait, ce qui les incite à opter pour le régime de l'évaluation réelle simplifiée⁶⁶⁹.

⁶⁶⁵ - MASMOUDI (KH.), « *Il faut revoir les conditions de forfait* », [En ligne], L'économiste, Édition N° 1579 du 11/08/2003, Disponible sur : www.leconomiste.com

⁶⁶⁶ - CASIMIR (J. P.), *les signes extérieurs...*op.cit., p.88.

⁶⁶⁷ - COZIAN (M.), *Précis de fiscalité...*op. Cit.

⁶⁶⁸ - CASIMIR (J. P.), *les signes...*op. Cit., p.88.

⁶⁶⁹ - COZIAN (M.), *Précis...*op.cit., p.203.

A l'instar du législateur français, le législateur tunisien a adopté, à l'occasion de la promulgation de la loi de finances pour l'année budgétaire 2000, une politique fiscale qui, estimant le rendement annuel de l'application du régime forfaitaire en deçà des prévisions, procède à une stricte limitation du champ d'application du régime forfaitaire.

Ainsi, aux termes de l'article 44 du code de l'impôt sur les revenus des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés tunisien, « *Le régime forfaitaire est retiré par décision motivée du ministre des finances ou toute personne déléguée par le ministre des finances à cet effet ayant la qualité de chef d'administration centrale ou régionale des impôts, et ce dans le cas de non respect de l'une des conditions prévues à l'article 44 bis du présent code, autre que celle relative au chiffre d'affaires.*

La décision de retrait est notifiée à l'intéressé selon les procédures en vigueur concernant la notification de l'arrêté de taxation d'office.

Le contribuable est tenu au respect des obligations fiscales pour le régime réel à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle du retrait.

Le contribuable peut exercer un recours motivé contre la décision de retrait conformément aux procédures relatives à l'arrêté de taxation d'office, la décision devant être rendue dans un délai de trois mois à partir de la date d'enrôlement de l'affaire devant le tribunal de première instance. Le recours n'est pas suspensif de l'exécution de la décision de retrait ».

Les effets de la décision de retrait ne seront que bénéfiques du moment que le contribuable est tenu de se conformer aux exigences du régime réel dont la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises⁶⁷⁰.

Ces expériences que nous venons de relater à titre illustratif doivent inciter davantage le législateur fiscal marocain à s'en inspirer et à accélérer la réforme du système d'évaluation en l'assainissant de régimes qui ne font que compromettre l'instauration d'une bonne gouvernance fiscale. Cette réorientation constituerait ainsi, un abandon radical des formes plus traditionnelles de collecte de l'impôt.

Or, nous ne devons pas perdre de vue, comme nous l'avons déjà montré dans le diagnostic, le progrès incontestable enregistré dans la législation fiscale en matière d'incitation fiscale à la renonciation au régime forfaitaire. Il s'agit notamment, de l'abattement de 15% de la base imposable dont bénéficient les contribuables qui adhèrent aux centres de gestion de comptabilité agréés régis par la loi n° 57- 90.

⁶⁷⁰ - ZAKRAOUI (SG.), op. Cit., p.397.

Mais, il semble que la création de ces centres n'a guère améliorée la situation en ce qui concerne la connaissance des bénéfices exacts des entreprises car il existe deux catégories d'adhérents dans ces centres : ceux qui ne peuvent avoir de recettes occultes et déclarent déjà l'intégralité de leur chiffre d'affaires et les autres plus ou moins honnêtes. Or, les responsables des centres n'ont pas les moyens de séparer « l'ivraie de la bonne graine » tant et si bien que certains fraudeurs bénéficient d'avantages supplémentaires totalement indus⁶⁷¹.

Néanmoins, ces mesures demeurent insuffisantes tant que subsistent des dispositions qui favorisent le régime d'option pour le régime forfaitaire. Et ce même si la loi de finances pour l'année budgétaire 2009 a procédé à la réduction au titre de l'I.R. du nombre des seuils de chiffre d'affaires pour l'option aux régimes du résultat net simplifié et du forfait à deux limites seulement par régime d'imposition au lieu de trois (2.000.000 dirhams et 500.000 dirhams pour le régime du résultat net simplifié et 1.000.000 et 250.000 dirhams pour le régime du forfait).

Ces options pour les régimes d'évaluation approximative représentent, à notre sens, le talon d'Achille du système d'évaluation, puisqu'elles créent des situations d'instabilité juridiques et de non transparence. Pour parer à ces imperfections, les régimes d'imposition réels doivent faire une application sur option irrévocable.

D'ailleurs, le passage d'un régime d'imposition réel au régime forfaitaire est un gâchis d'ordre pédagogique. En effet, après être incité à adopter des régimes d'évaluation qui présentent l'occasion de se familiariser avec la comptabilité, les textes juridiques permettant le passage des régimes réels au régime du bénéfice forfaitaire battent en brèche tous ces efforts en permettant au contribuable de renouer avec des pratiques souvent décriées.

Ainsi, la lutte contre les forfaitaires et le rétablissement du régime réel sont synonymes de transparence et de modernité. En effet, le fait d'inciter les contribuables à améliorer leurs méthodes de gestion, permet à l'administration fiscale une meilleure connaissance des revenus⁶⁷².

L'amélioration des méthodes d'évaluation ne concerne pas uniquement la renonciation aux régimes d'imposition rudimentaires, mais elle nécessite le renforcement des régimes d'imposition réels.

⁶⁷¹ - COLIN (PH.), *La vérification fiscale*, éd. ECONOMICA, Paris, 1979, p.225.

⁶⁷² - Ibid., p.400.

B- Le renforcement des régimes d'imposition réels

La mise en œuvre des régimes d'imposition réels ne peut que favoriser le flux d'information relatif à la situation comptable et fiscale du contribuable.

A l'opposé du forfaitaire ne tenant pas de comptabilité et pour qui l'impôt est calculé par l'administration, le contribuable qui tient une comptabilité sincère et probante est pour lui une preuve de la présomption d'exactitude de sa déclaration.

Le fait donc de disposer d'une comptabilité probante et d'éléments de preuve justifiant les choix fiscaux opérés ne peut que minimiser le risque fiscal.

Conscient de telles mesures, le législateur marocain, a adopté le régime du résultat net simplifié qui constitue un régime intermédiaire entre le régime réel ordinaire et le régime forfaitaire, et un régime très simplifié pour les toutes petites entreprises, et ce afin d'assurer plus de transparence au niveau des transactions commerciales et d'aider également ces entreprises à se doter de moyens de gestion modernes. Le législateur a voulu mettre à la disposition de ces (très petites entreprises) T.P.E. un nouveau modèle fondé sur des techniques comptables très simples et répondant aux mieux à la nature de leur activité⁶⁷³.

Mais, l'adoption de ces régimes ne doit être normalement que transitoire et ne sert que de pont qui facilitera le passage du régime forfaitaire au régime d'imposition réel sans que les entreprises qui viennent à dépasser les limites du forfait ne soient brusquement soumises à des obligations comptables très lourdes⁶⁷⁴.

D'ailleurs, suite à l'abrogation de la dérogation accordée depuis 1989 à certains professionnels tels les médecins, les chirurgiens-dentistes et pharmaciens par la loi de finances pour l'année budgétaire 2004, ces derniers ont été obligé de tenir une comptabilité complète ou simplifiée selon le régime pour lequel ils opteront, et peuvent désormais faire l'objet d'un contrôle fiscal. Les fiduciaires, les comptables agréés et les experts comptables conseillent-ils le plus souvent à ces catégories de professionnels l'option pour le régime fiscal de base qui est le résultat net réel. Car, selon eux, le régime net simplifié n'est pas aussi «simple» que son nom l'indique. Car il nécessite la tenue de plusieurs registres sur lesquels sont notées les sommes perçues au titre des ventes, travaux ou services, ainsi que celles versées au titre des achats, frais de personnel et autres charges d'exploitation (loyer,

⁶⁷³ - SOUAIDI (M.), « *Comptabilité très simplifiée pour les toutes petites entreprises* », La vie économique, hebdomadaire marocain, du 24/09/2004. [En ligne], disponible sur : www.lavieeco.ma

⁶⁷⁴ - BACCOUCHE (N.) & KOSSENTINI (M.), *La plus-value en droit fiscal tunisien*, [En ligne], L'Harmattan, 2008, p.84. Disponible sur : <http://books.google.fr/> , consulté le 19/11/2011.

téléphone, assurances, eau, électricité, etc.). En outre, ces professionnels doivent établir, à la fin de chaque exercice, la liste des tiers débiteurs et créditeurs⁶⁷⁵.

Quoi qu'il en soit, le législateur doit faire preuve d'indulgence, notamment lorsqu'il s'agit de la vérification de la comptabilité des contribuables qui ont nouvellement opté pour les régimes du résultat net simplifié. Ainsi, en tenant compte des difficultés propres aux petites entreprises, le degré de sévérité des sanctions de rejet de la comptabilité doit être proportionné à leur chiffre d'affaires et ce pour leur donner le temps à se familiariser aux rouages de la comptabilité.

En tout état de cause, si le rejet de la comptabilité est la sanction légitime des irrégularités graves de la comptabilité⁶⁷⁶, il (rejet) doit être bien motivé et sérieusement étayé dans la décision de taxation d'office.

La décision de rejet de la comptabilité est d'une grande ampleur, puisqu'elle affecterait directement la détermination du résultat fiscal et « priverait le contribuable de tout élément comptable lui permettant de remettre en cause les redressements qui lui sont proposés⁶⁷⁷ ».

Par ailleurs, la détermination de la base d'imposition se révèle difficile dans ces conditions, puisque l'administration doit déterminer la base d'imposition d'après les éléments dont elle dispose⁶⁷⁸ et doit recourir à des moyens d'estimation de la base imposable, basés sur les indices et les présomptions.

A ce propos, pour aboutir à des redressements aussi exacts que possible, d'aucuns estiment qu'il est utile pour l'administration fiscale, outre les éléments dont elle dispose, d'exploiter les éléments susceptibles d'être tenus pour exacts ou d'un degré d'approximation suffisant de la comptabilité rejetée pour la reconstitution du chiffre d'affaires et du bénéfice imposable.

⁶⁷⁵ - SOUAIDI (M.), « *Médecins, chirurgiens-dentistes, pharmaciens : plus de régime forfaitaire* », [En ligne], La vie économique du 17/09/2004, Disponible sur : www.lavieeco.com, Consulté le 19/11/2011.

⁶⁷⁶ - En vertu des dispositions de l'article 123 du CGI, Sont considérés comme irrégularités graves :

- 1°- le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux dispositions de l'article 145 ci-dessus ;
- 2°- l'absence des inventaires prévus par le même article ;
- 3°- la dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration ;
- 4°- les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations ;
- 5°- l'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;
- 6°- la non comptabilisation d'opérations effectuées par le contribuable ;
- 7°- la comptabilisation d'opérations fictives.

⁶⁷⁷ - TORREL (R.), *Contrôle fiscal : les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence*, éd. Maxima, 1995, p.76.

⁶⁷⁸ - Article 213 du C.G.I.

Par ailleurs, l'administration peut asseoir un redressement sur la comptabilité matière. Cette méthode, malgré le fait qu'elle soit basée en partie sur des données comptables à savoir les inventaires des factures d'achat et de vente...reste une technique extracomptable de redressement reposant sur une présomption simple assimilant tout déséquilibre dans l'équation « stock initial + achats de l'année (factures d'achat) – ventes de l'année (factures de vente) = stock final », à une dissimulation de ventes.

Donc, en cas de rejet de comptabilité, l'administration peut recourir à la comptabilité matière pour taxer d'office le contribuable⁶⁷⁹.

Le renforcement des régimes d'imposition réel s'avère donc une nécessité pour dépasser les écueils des régimes d'imposition rudimentaires défaillants et les problèmes qui en résultent.

Par ailleurs, nous estimons opportun de conforter ces mesures en procédant à la rationalisation des modalités d'évaluation et rendre le système d'évaluation plus certain.

Paragraphe 2- La nécessité de réformer et de rationaliser les commissions de taxation

La rationalisation des décisions fiscales est une nécessité pour réduire au maximum la marge d'incertitude en matière de détermination de la matière imposable. Le rôle régulateur des commissions de taxation fiscale est de ce fait fondamental.

Pour ce faire, il est opportun de dépasser les faiblesses constatées au niveau des commissions de taxation **(A)**.

Par ailleurs, vu le contexte économique et politique actuel, la création de commissions de taxation régionales s'avère nécessaire plus que jamais **(B)**.

A- Dépasser les faiblesses constatées au niveau des commissions de taxation

Si à l'occasion de la mise en œuvre des procédures de rectification des impositions, l'inspecteur des impôts à la possibilité de procéder à des redressements des bases déclarées par le contribuable, d'une taxation d'office ou suite à une vérification fiscale, le législateur à instituée des garanties en faveur du contribuable, en lui permettant de contester la décision de l'administration fiscale devant les commissions de taxation fiscale et le juge fiscal. Une telle possibilité est d'ailleurs offerte aussi à l'administration fiscale.

Ainsi, l'objectif recherché par l'institution des commissions locales de taxation **(1)** et de la commission nationale du recours fiscal **(2)** est certainement d'asseoir l'équité fiscale et

⁶⁷⁹ - BORG (S.), Op.cit. p.55.

l'équilibre dans les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale, ce qui constitue dans le cadre de la réforme du système fiscal marocain, l'une des garanties réelles accordées au contribuable. C'est ce que la cour suprême, elle-même, a confirmée en déclarant que *« l'objectif de leur création est d'attribuer au redevable de l'impôt professionnel des garanties supplémentaires... »*⁶⁸⁰.

1- Les commissions locales de taxation (C.L.T.)

Les commissions locales connaissent de tous les litiges relatifs à la détermination des bases des impôts, droits et taxes et doivent se déclarer incompétentes sur les questions que ces commissions estiment porter sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Chaque commission comprend :

Un magistrat, président ;

Un représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission ;

Le chef du service local des impôts ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur ;

Un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant.

La loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a apporté des modifications qui concernent les délais de convocation des représentants des contribuables, l'obligation pour le secrétaire rapporteur de la commission locale de notifier les décisions de la commission et la fixation d'un seuil rendant définitive les décisions des commissions locales de taxation.

Ainsi, en vertu des dispositions de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 :

- Les représentants des contribuables et de l'administration sont convoqués par le président de la commission au moins quinze (15) jours avant la date fixée pour la réunion dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I ;

- Les décisions des commissions locales de taxation doivent être détaillées, motivées et sont notifiées aux deux parties par les secrétaires rapporteurs des commissions locales de taxation, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., dans les quatre (4) mois suivant la date de la décision ;

- La fixation d'un seuil rendant définitives les décisions des commissions locales de taxation.

⁶⁸⁰ - Cour suprême, Décision de la chambre administrative n°7 dans la jurisprudence de la cour suprême n°12, Décembre 1969, p.86. (Cité par LAZRAK (R.), *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*, op. cit, p.315)

Ainsi, l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a modifié les dispositions de l'article 225 (II- D) du C.G.I. pour rendre définitives, les décisions prises par les C.L.T. dans les affaires relatives à l'impôt sur le revenu, au titre des profits fonciers et aux droits d'enregistrement lorsque le montant des droits en principal est inférieur ou égale à cinquante mille (50.000) dirhams.

Cette mesure vise à réduire le délai de la procédure contentieuse, le nombre de dossiers présentés devant la commission nationale du recours fiscal et éviter aux contribuables les désagréments de déplacement auprès de ladite commission pour des montants de faible importance.

En cas de contestation de la décision prise par la C.L.T., les contribuables peuvent introduire directement le recours devant les instances judiciaires sans passer par la C.N.R.F.

La nouvelle procédure concerne ceux qui constatent ou réalisent un profit foncier à l'occasion de la vente d'immeubles ou de la cession de droits réels immobiliers. Sont également «visés», les bénéfices générés suite à l'expropriation d'immeubles pour cause d'utilité publique ou à l'apport en société d'immeubles ou de droits réels immobiliers (Article 61 du Code général des impôts).

A titre illustratif, prenons l'exemple de la vente d'un immeuble. L'opération entraîne des droits d'enregistrement qui seront supportés par l'acheteur. Le vendeur, quant à lui, sera taxé en matière d'IR sur le profit foncier qu'il a réalisé. Pour rappel, le profit net imposable est égal à la différence entre le prix de cession diminué, le cas échéant, des frais de cession et le prix d'acquisition augmenté des frais d'acquisition. Après le compromis des deux parties, l'administration fiscale devra recevoir un contrat de vente dans lequel est déclaré le prix de cession (le prix de vente ou la valeur estimative) retenu. Au cas où l'administration fiscale conteste ce prix, l'inspecteur rectifiera les bases imposables et notifiera ainsi de nouvelles bases. Dans ce cas, le contribuable qui contesterait les nouveaux montants à recouvrir peut se pourvoir devant la commission locale de taxation.

Si l'administration ou l'un des contribuables n'accepte pas la décision de cette commission (Article 225 du CGI), un autre recours est envisageable devant la commission nationale du recours fiscal (Article 226). Et ce n'est qu'après la décision de cette dernière que les rôles d'imposition sont émis. Avec l'aménagement prévu dans loi de Finances 2010, le passage par la commission nationale du recours fiscal est supprimé, et ce, pour les contentieux de moins de 50.000 DH en matière d'IR foncier et des droits d'enregistrement. Les décisions de la commission locale de taxation sont, ainsi, définitives et les contribuables ou l'administration peuvent recourir directement au tribunal. La nouvelle mesure réduira le délai

pour l'émission des impositions en évitant de passer devant la commission nationale. Le délai entre la date d'introduction du recours devant la commission nationale et l'émission de sa décision est de 12 mois⁶⁸¹.

Si ces aménagements vont permettre de réduire les délais de recours de 24 mois à 12 mois, il faut indiquer que cette mesure reste sans importance, notamment en cas de carence de la commission.

En effet, en vertu des disposition de l'article 225 du CGI, lorsque, à l'expiration du délai de 24 mois, la commission locale de taxation n'a pas pris de décision, l'inspecteur informe le contribuable, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., de l'expiration du délai de vingt-quatre (24) mois et de la possibilité d'introduire un recours devant la commission nationale du recours fiscal dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de l'avis.

De ce fait, nous estimons que la fixation d'un seuil rendant définitives les décisions des commissions locales de taxation prive une population fiscale non négligeable de son droit d'épuiser tous les voies de recours, à l'instar des autres contribuables. D'autant plus grave qu'en cas de carence des commissions locales de taxation, ces contribuables peuvent être privés de tous recours devant les commissions de taxation fiscales.

Cette situation est injuste pour le contribuable. En effet, du fait de la faute de la commission locale de taxation sur laquelle il n'a aucun pouvoir, ce dernier se voit privé d'un recours préalable et se trouve obligé de se pourvoir devant la commission nationale du recours fiscal dans des délais qui lui ont été imposés, non pas par une décision, mais par une carence procédurale.

A ces carences s'ajoutent certains problèmes inhérents au fonctionnement de ces commissions. Il s'agit notamment du manque d'expertise en matière fiscale du magistrat qui émane des tribunaux de première instance. C'est la raison pour laquelle des entreprises et certains experts revendiquent que les commissions locales de taxation soient remplacées par des commissions consultatives qui joueraient un rôle de conciliation entre le contribuable et l'administration fiscale⁶⁸².

De ce fait, il est nécessaire de procéder la restructuration des C.L.T. pour qu'elles soient adaptées à l'environnement socio-économiques dans lequel elles opèrent.

⁶⁸¹ BELLAL (R.), « *Recours fiscal : Les procédures plus courtes* », [En ligne], La vie économique, Édition N° 3130 du 16/10/2009, Disponible sur : www.leconomiste.com ,

⁶⁸² - LAZRAK (R.), *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*, op.cit., p.325.

2- La commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F.)

La commission nationale du recours fiscal siège en permanence à Rabat et traite des recours des contribuables ou de l'administration. Sa compétence territoriale couvre tout le territoire national.

La compétence de la C.N.R.F. couvre :

Les recours contre les décisions de la C.L.T. ;

les litiges pour lesquels le contribuable n'a pas formulé de demande de comparaître devant la C.L.T. dans sa composition restreinte comme prévu aux dispositions du II- C de l'article 16 du L.P.F. ;

Les recours en cas d'absence de décisions de la C.L.T. dans le délai légal de 24 mois.

Les recours contre les décisions des commissions locales communales prévues à l'article 18 du L.P.F. ;

Elle doit, toutefois, se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires sans être tenue par les appréciations émises par les commissions locales⁶⁸³.

D'ailleurs, la composition hybride (juristes, fiscalistes...) de ces commissions ne peut que contribuer à la vraisemblance de ses décisions.

L'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a modifié les dispositions de l'article 226 du C.G.I. dans le but d'assurer une bonne marche de la commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F.), en prévoyant que l'organisation administrative de cette commission est fixée par voie réglementaire⁶⁸⁴. A cet effet, le décret n° 2-09-606 du 13 moharrem 1431 (30 décembre 2009) pris pour l'application de l'article 226 précité prévoit qu'un secrétaire général de la dite commission est désigné par le Premier ministre sur proposition du Ministre de l'Economie et des Finances, en vue d'assurer la gestion et l'organisation administrative de la C.N.R.F., notamment :

La gestion du personnel administratif

La demande des éléments de la procédure auprès de l'administration fiscale ;

La répartition des dossiers entre les membres de la commission et entre les sous-commissions ;

La programmation des dossiers devant les sous-commissions ;

⁶⁸³ - Articles 225 et 226 du C.G.I.

⁶⁸⁴ - Décret n° 2-09-606 du 13 moharrem 1431 (30 décembre 2009), B.O., n°5800 bis, du 14 Moharrem 1431 (31-12-2009), p.1807.

L'organisation des séances de délibérations des sous-commissions.

Par ailleurs et compte tenu du nombre sans cesse croissant des recours soumis à la commission sus visée, il est procédé au relèvement du nombre des sous-commissions délibérantes de cinq (5) à sept (7), pour leur permettre d'améliorer leur fonctionnement et de statuer sur les litiges dans le délai légal.

Mais, cette commission est critiquable à plusieurs égards et la question de son indépendance est toujours posée. En effet, si la procédure du recours fiscal devant la C.N.R.F. est sorti du giron de l'administration fiscale, ce qui lui confère sans nul doute, plus d'équité dans le traitement des dossiers des contribuables, elle n'est, cependant, que partiellement indépendante du fait qu'elle reste tributaire du ministère des finances et notamment de la direction des impôts en ce qui concerne les moyens humains et matériels nécessaire à son fonctionnement.

Cette situation risque de compromettre l'indépendance desdits fonctionnaires. D'où la nécessité de parachever l'indépendance de la C.N.R.F. et de la doter d'une structure adéquate et de moyens humains et matériels pour l'exercice de sa fonction.

Cette indépendance doit cependant être accompagnée par la mise en place de procédures internes, telle un règlement intérieur, et d'une charte d'éthique que chaque fonctionnaire et chaque membre signerait lors de sa nomination et une fois par an⁶⁸⁵.

Par ailleurs, faute de moyens financiers et logistiques suffisants pour mener à bien sa mission, la commission se trouve malgré elle dans une situation de subordination à la direction des impôts et dans l'incapacité de publier ses décisions qui seraient d'une grande utilité pour les citoyens et les professionnels.

Ainsi, la jurisprudence fiscale qui joue un rôle fondamental dans la précision et l'adaptation du droit aux circonstances de faits est ignorée par la population fiscale du fait de l'absence de publication.

De plus, cette jurisprudence n'a pas encore atteint le niveau de performance souhaité. Cela est dû notamment au manque de compétences des conseillers et le peu de coordination avec les tribunaux administratifs.

En effet, dans la plupart des cas d'espèces, quoique dans le cas de certaines entreprises, les notes présentées par la défense soient d'un niveau appréciable, la faiblesse des efforts qu'elle fournit est manifeste. Elle se contente de se limiter à l'évocation des faits.

⁶⁸⁵ - BEN MOUSSA (A.), « Les voies de recours du contribuable devant les commissions locales de taxation et devant la commission nationale du recours fiscal », Assises nationales sur la fiscalité au Maroc, op.cit., p.76.

L'enrichissement de la jurisprudence fiscale de la C.N.R.F. est tributaire du concours de l'apport de la pratique professionnelle, de celui des représentants des contribuables dont notamment les notes de la défense présentées à l'occasion d'un recours devant la commission. de l'expert, du vérificateur ou de l'avocat doit être pertinente et contribue, à ne point douter, à la richesse de la jurisprudence fiscale⁶⁸⁶.

Si des aménagements ont été entrepris dans les procédures du recours fiscal, comme nous l'avons déjà évoqué, au niveau de la C.L.T., pour éviter l'encombrement de la C.N.R.F. nous estimons qu'il est temps de procéder à la création des commissions régionales de recours fiscal pour atteindre, entre autres, cet objectif, et pour répondre, aussi, aux exigences d'une administration de proximité.

B- Vers L'institution de commissions régionales de recours fiscal (C.R.R.F.)

Pour parer aux lacunes d'ordre technique dont souffre les commissions locales de taxation, désencombrer les commissions nationales du recours fiscale et parvenir à adapter le fonctionnement des commissions à l'environnement socio-économique et politique actuel et aux exigences des dispositions de la nouvelle constitution de 2011 sur la régionalisation, il est opportun de procéder à l'institution de commissions de recours fiscal régionales.

Effectivement, l'adoption de la nouvelle constitution de 2011 a consacré la tendance du Maroc vers plus de réforme des structures de l'Etat, « *à travers la conduite résolue et graduelle des processus de décentralisation et de déconcentration conséquentes et effectives, de démocratisation poussée, d'accélération du développement, de modernisation sociale, politique et administrative du pays et de bonne gouvernance* »⁶⁸⁷. De ce fait, « Les régions et les autres collectivités territoriales disposent de ressources financières propres et de ressources financières affectées par l'État. Tout transfert de compétences de l'État vers les collectivités territoriales doit s'accompagner d'un transfert des ressources correspondantes »⁶⁸⁸.

Dans ce contexte, et compte tenu des spécificités socioéconomiques de chaque région, l'appréhension de la matière imposable par l'institution de commissions régionales de proximité ne pourrait être que bénéfique pour une couverture plus étendue du potentiel fiscal.

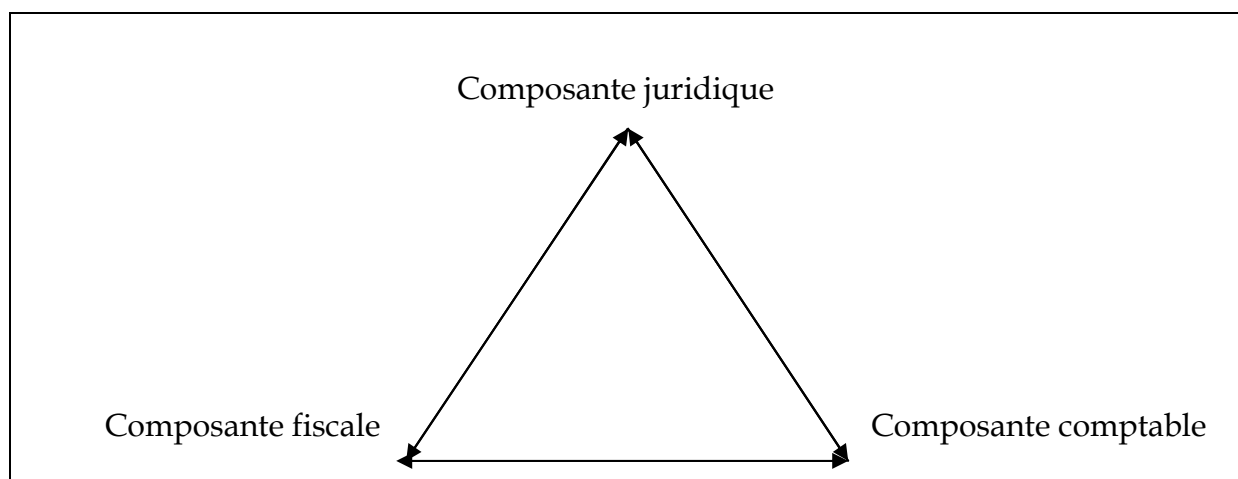
⁶⁸⁶ - ALAMI (A.), « *La C.N.R.F. plaide pour la formation et la publication* », [En ligne], Entretien accordé à l'économiste, quotidien économique marocain, Édition N° 443 du 15/02/1999. Disponible sur : www.leconomist.com

⁶⁸⁷ - Rapport sur la régionalisation, [En ligne], Disponible sur : www.régionalisation.ma

⁶⁸⁸ - Article 141 de la constitution marocaine 2011.

D'ailleurs, si la loi 1997 régissant l'organisation des régions a prévu l'affectation de 1% du produit de l'IS et de l'IR aux budgets des régions, l'adoption de la régionalisation avancée est une raison de plus pour asseoir une bonne gouvernance afin de conférer plus d'autonomie financière à ces collectivités locales.

L'institution des commissions de taxation doit donc avoir impérativement comme objectif primordial la mise en œuvre de débats contradictoires sur, notamment, la question de l'exactitude de la détermination de la base imposable. Un tel objectif ne peut, objectivement être atteint que si la formation de ces commissions est fondée à base d'hybridation fonctionnelle tripartite par l'intégration des composantes juridiques, fiscales et comptables. D'ailleurs, en droit comparé français, il est tenu de ces exigences d'ordre technique dans la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Ainsi, les représentants des contribuables pour les matières concernant la détermination du bénéfice industriel et commercial, l'évaluation du bénéfice agricole, la détermination du bénéfice non commercial et la détermination du chiffre d'affaires, l'un des représentants des contribuables est un expert-comptable⁶⁸⁹.



Sans cette configuration minimale, la marge d'incertitude lors de l'appréhension de la matière imposable est d'autant plus importante que le degré d'imperfection de l'une de ces trois composantes est important.

⁶⁸⁹ - L'Article 1651 du C.G.I. Français dispose que : La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est présidée par le président du tribunal administratif, ou par un membre de ce tribunal désigné par lui, ou par un membre de la cour administrative d'appel désigné, à la demande du président du tribunal, par celui de la cour. Elle comprend en outre trois représentants des contribuables et deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental. Pour les matières visées aux articles 1651 A et 1651 B, l'un des représentants des contribuables est un expert-comptable. Le président a voix prépondérante.

Section II: La Régulation Exogène du système d'évaluation

Face à une administration disposant du droit de communication, prérogative constituant un outil fondamental permettant au système fiscal de s'alimenter en information et d'ajuster son action⁶⁹⁰, le contribuable a droit à un débat contradictoire ou droit de contradiction qui ressemble étonnamment au principe voisin de l'égalité des armes⁶⁹¹. En effet, selon l'arrêt de la Cour Européenne des droits de l'Homme (C.E.D.H.), l'égalité des armes « implique d'offrir à chaque partie une possibilité raisonnable de présenter sa cause, y compris ses preuves, dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire⁶⁹² ».

Le droit du contribuable à l'information est désormais consacré par la constitution marocaine de 2011 en vertu de son article 27 qui dispose « *Les citoyennes et les citoyens ont le droit d'accéder à l'information détenue par l'administration publique, les institutions élues et les organismes investis d'une mission de service public. Le droit à l'information ne peut être limité que par la loi, dans le but d'assurer la protection de tout ce qui concerne la défense nationale, la sûreté intérieure et extérieure de l'État, ainsi que la vie privée des personnes, de prévenir l'atteinte aux droits et libertés énoncés dans la présente Constitution et de protéger des sources et des domaines expressément déterminés par la loi* ».

Le droit à l'information et le principe du contradictoire se matérialisent par des obligations formelles qui prennent place tant dans la phase préliminaire au contrôle, qu'au cours de celui-ci⁶⁹³.

Lors de toute vérification, le contribuable doit donc être suffisamment informé pour préparer sa défense dans les meilleures conditions, voire de se faire assister par un conseil.

Si le perfectionnement des techniques et modalités d'évaluation est incontestablement une nécessité pour cerner aussi exactement que possible la matière imposable, cette vision demeure néanmoins réductrice tant que le renforcement des garanties du contribuable dans le

⁶⁹⁰ - Décret n°2-07-995 du 23 chaoual 1429 (23 octobre 2008) relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'économie et des finances, B.O., n°5680 du 6 novembre 2008, p.1520.

⁶⁹¹ - SID AHMED (K.), *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : étude comparative*, [En ligne], T2, L'Harmattan, p.127. Disponible sur : http://books.google.co.ma/books?id=SX2pPu-iOLIC&pg=PA162&dq=garantie+du+contribuable&hl=fr&sa=X&ei=Cv46T_qePMi68gPG1rT6Cg&ved=0CDMQ6AEwAQ#v=onepage&q=garantie%20du%20contribuable&f=false, Consulté le 12/02/2012.

⁶⁹² - C.E.D.H., 27 Octobre 1993, « Dombo Beheer B.V. c/Pays-Bas » <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=dombo&sessionid=9234192&skin=hudoc-fr>

⁶⁹³ - BAYLAC (C.), *Le formalisme du droit fiscal*, Paris, L'harmattan, 2002, p.319.

cadre des procédures de vérification (**Paragraphe 1**) et de redressement (**Paragraphe 2**) demeurent inobservées.

Paragraphe 1 : Renforcer les garanties octroyées au contribuable dans le cadre de la procédure de vérification

Les garanties d'ordre législatif (**A**) comme les garanties d'ordre jurisprudentiel (**B**) doivent être renforcées afin d'améliorer la sécurité juridique du contribuable dans le cadre de la vérification fiscale.

A- Les garanties du contribuable lors du déroulement de la vérification

Ces garanties concernent des aspects procéduraux (**1**) et d'autres non procéduraux (**2**) de la vérification.

1- Renforcer les garanties d'ordre procédural

Il s'agit de certaines formalités préalables au déclenchement de la vérification (**1.1**) et des formalités concernant le déroulement de la vérification (**1.2**).

1.1- L'avis de vérification : formalité préalable au déclenchement de la vérification

En vertu des dispositions de l'article 212 du C.G.I., l'administration est tenue, avant de procéder à la vérification de la comptabilité au titre d'un impôt ou taxe déterminée, de notifier au contribuable un avis de vérification, dans les formes prévues à l'article 219 concernant les formes de notification, au moins quinze (15) jours avant la date fixée pour le contrôle.

Désormais, l'information du contribuable s'est améliorée par la promulgation de la loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011 qui a modifié et complété les dispositions des articles 212-I et 220-VIII du code général des impôts (C.G.I.) qui, en vertu des dispositions de son article 7, il est obligatoire d'accompagner l'avis de vérification de la charte du contribuable rappelant les droits et obligations prévus en matière de contrôle fiscal. Elle prévoit que l'avis de vérification doit être obligatoirement accompagné de la charte du contribuable⁶⁹⁴ en matière de contrôle fiscal, sous peine de nullité de la procédure de rectification en cas de défaut d'envoi aux intéressés de la dite charte⁶⁹⁵.

⁶⁹⁴ - Parmi les recommandations des assises nationales sur la fiscalité tenues à rabat en 1999, l'atelier n°2 concernant le contrôle fiscal a recommandé, pour des garanties du contribuable renforcées, « d'établir une charte du contribuable qui précise, en cas de contrôle, ses droits et ses obligations et la faculté de se faire assister par un conseil de son choix ». Cette recommandation n'a été concrétisée qu'à l'occasion de la loi de finances 2011 (c'est-à-dire après 12 ans). Cela témoigne de la lourdeur avec laquelle fonctionne notre administration fiscale.

⁶⁹⁵ - Note du service de la D.G.I. n° 702/2010 du 28 décembre 2010. [En ligne], Disponible sur : www.tax.gov.ma ==

A l'instar de plusieurs législations fiscales⁶⁹⁶, le législateur marocain « vise par l'institution de cette charte de mettre à la disposition des contribuables un guide simple, pratique et didactique qui rappelle les droits et les obligations du contribuable à l'occasion d'un contrôle fiscal, notamment les démarches à suivre durant les différentes phases de la procédure de ce contrôle, et ce conformément à la législation fiscale en vigueur⁶⁹⁷ ».

Si ces mesures ne peuvent qu'être louables du moment qu'elles confortent la position du contribuable face à une administration omnisciente et omniprésente, elles posent néanmoins des problèmes d'interprétation lors de leur mise en œuvre.

Se pose ainsi le problème classique de la notification ainsi que du destinataire de l'avis de vérification et le problème de la nature juridique de la charte selon qu'elle est ou non considérée comme document juridique ayant une valeur normative. Evidemment, c'est l'intervention du juge fiscal qui est régulatrice de toutes les zones d'incertitude et d'opacité de la norme fiscale.

Si l'envoi de l'avis de vérification est consacré, de manière explicite, par les dispositions du C.G.I. et conforté par la charte des contribuables en matière de contrôle fiscal, cette garantie demeure, néanmoins, insuffisante.

En effet, les dispositions de l'article 12 du C.G.I. et celles de la charte des contribuables n'exigent cette procédure que lorsqu'il s'agit de la vérification de la comptabilité sans pour autant l'étendre de manière explicite au cas de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables pour « vérifier s'il existe une cohérence entre d'une part les revenus déclarés par le contribuable et d'autre part sa situation patrimoniale, sa situation de trésorerie et les éléments de son train de vie ⁶⁹⁸ »

En droit fiscal comparé français, cette situation est explicitée par les dispositions de l'article L 47 du C.G.I. français qui exige que l'examen contradictoire de la situation fiscale

= La charte des contribuables en matière de contrôle fiscal commence par rappeler certains principes fondamentaux comme la présomption de bonne foi, la reconnaissance du droit de contrôle de l'administration, la garantie de contrôle selon une procédure légale, le droit de défense selon une procédure contradictoire, le droit d'être assisté par un conseiller et l'obligation de conservation des documents comptables. Ensuite elle passe en revue les droits et obligations des contribuables au début, au cours et à la clôture de la procédure de vérification. Elle rappelle aussi les droits et obligations des contribuables en cas de procédure normale ou bien accélérée de rectification des bases d'imposition, en cas de procédure judiciaire suite à la rectification des bases d'imposition ou en cas d'accord à l'amiable.

⁶⁹⁶ - En droit fiscal français, La charte du contribuable s'articule autour de trois thèmes : simplicité, respect et équité. La charte vise ainsi l'instauration d'une administration qui simplifie la vie du contribuable face à un contribuable citoyen, d'une administration qui respecte les personnes et les droits face à un contribuable coopératif et d'une administration équitable face à un contribuable loyal.

⁶⁹⁷ - Note du service de la D.G.I. n° 702/2010 du 28 décembre 2010.

⁶⁹⁸ - COZIAN (M.), Précis de fiscalité des entreprises, op.cit., p.258.

personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou une vérification de comptabilité ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification⁶⁹⁹.

Ces vérifications d'ensemble sont donc, en droit fiscal français, soumises au même formalisme que les vérifications de comptabilité que subissent les entreprises :

- le contribuable reçoit d'abord une lettre d'information, précisant notamment qu'il peut se faire assister par un conseil de son choix ;
- à l'issue de la vérification, il est informé de la nature et des motifs de redressements envisagés ;
- Après une vérification approfondie, il est interdit à l'administration de procéder à de nouveaux redressements pour la même période, à moins que le contribuable n'ait fourni des éléments incomplets ou inexacts⁷⁰⁰.

Nous estimons qu'il est opportun à l'administration fiscale marocaine de suivre, sur ce dernier point, l'exemple français et étendre cette procédure aux contribuables ne tenant pas une comptabilité du moment que tous les contribuables, sans exception aucune, ont droit à l'information.

Ainsi, la généralisation de cette procédure ne peut que préserver la sécurité juridique des contribuables contre l'arbitraire de l'administration fiscale en leur évitant les vérifications inopinées.

D'ailleurs, l'administration dispose d'un droit de constatation qu'elle peut exercer immédiatement après remise d'un avis de constatation. La date d'envoi d'un avis de vérification est une garantie pour le contribuable pour que le droit de constatation qui pourrait être mis en œuvre de manière inopinée ne se transforme en vérification inopinée. Dans tous les cas, l'avis de vérification doit être remis avant le début de la vérification qu'il s'agisse ou non d'un simple contrôle matériel.

1.2- Les formalités concernant le déroulement de la vérification

Lors du déroulement de la vérification, cette opération ne pourrait en aucun cas être illimitée. Le législateur fiscal marocain a procédé en tenant compte de la taille de l'entreprise.

En effet, à l'instar de son homologue français qui fait la distinction entre les grandes entreprises où aucune durée de vérification n'a été fixée, et les entreprises dont le chiffre

⁶⁹⁹ - CASIMIR (J.P.), Contrôle fiscal, op.cit., p.110.

⁷⁰⁰ - COZIAN (M.), Précis..., op.cit. p.258.

d'affaires annuel, hors taxe, n'excède pas 760.000 €, pour les entreprises de ventes de 230.000 €, pour les entreprises de services, pour lesquelles la durée de vérification n'excède pas trois mois.

A ce titre, conformément aux dispositions du 4^{ème} alinéa du paragraphe 1 de l'article 212 du C.G.I., les opérations de vérification de comptabilité d'une entreprise ne peuvent durer plus :

- De six mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, hors T.V.A., déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis au contrôle, est inférieur ou égal à 50 millions de dirhams ;

- De 12 mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, hors TVA, déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices soumis au contrôle, est supérieur à 50 millions de dirhams.

Les délais de 6 ou de 12 mois courent à compter du 16^{ème} jour suivant la date de notification de l'avis de vérification et ne tiennent pas compte des suspensions de la vérification pour défaut de présentation des documents comptables obligatoires ou refus de se soumettre au contrôle.

Nous signalons qu'antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi des finances 2004, les dispositions de l'article 105 de l'impôt général sur le revenu préoyaient qu'en cas de contrôle fiscal, la période de vérification ne peut durer plus de 6 mois.

Cette période s'est avérée insuffisante, lorsqu'il s'agit de dossiers importants ou lorsque le nombre d'exercices à vérifier dépasse les quatre années, notamment en cas de déficit provenant d'exercices prescrits. Dans ce cas, le vérificateur se trouve dans l'obligation de contrôler en sus de la période non prescrite, les exercices déficitaires relatifs à la période prescrite⁷⁰¹.

La limitation dans le temps du contrôle sur place et de droit de reprise constitue pour le contribuable vérifié des garanties qui le préserve de tout excès de nature à nuire à ses intérêts.

Mais pour les contribuables qui sont dispensés de la déclaration annuelle du revenu global ou disposant de revenu autres que professionnels soumis au R.N.R. ou R.N.S., dans ce cas, l'examen de l'ensemble de leur situation fiscale se déroule au niveau de l'administration sur la base d'un contrôle sur pièces. Ce contrôle est exercé à partir d'informations dont dispose l'administration en recourant aux recoupements effectués auprès des tiers et en

⁷⁰¹ - Note circulaire n°713 commentant les dispositions de la loi des finances pour l'année budgétaire 2004.

exploitant les données puisées dans les différentes déclarations fiscales souscrites par les contribuables au titre de divers impôts et taxes.

A l'issue de cet examen, et au cas où le revenu évalué d'après les dépenses indiciaires ou réelles du contribuable est supérieure au revenu global annuel déclaré ou sur lequel il a été imposé d'office, l'administration doit engager selon le cas, la procédure normale ou accélérée de rectification prévue à l'article 220 ou 221 du C.G.I.⁷⁰².

Mais, cette procédure mise en place, même si elle est bien encadrée par la loi, elle donne un pouvoir important à l'inspecteur vérificateur. Ce qui pourrait porter atteinte aux droits du contribuable qui se trouve dans une situation d'infériorité vis-à-vis de l'administration fiscale. Il est donc nécessaire de faire d'extrêmes réserves sur ce régime en raison des risques d'arbitraire qu'il peut susciter.

En sus des garanties d'ordre procédural qui doivent être renforcées afin d'asseoir un minimum de gouvernance fiscale au sein de l'administration fiscale, il existe des règles particulières qui concernent certains aspect de la vérification, et notamment le secret professionnel.

2- Renforcer les autres garanties attachées à la vérification : le secret professionnel

En vertu des dispositions de l'article 229 du C.G.I., si l'avis de vérification est notifié au contribuable dans les délais prescrits, et si l'intéressé refuse de mettre à la disposition de l'inspecteur les documents comptables nécessaires à la vérification de ses déclarations, celui-ci engage la procédure de mise en demeure qui peut aboutir à une taxation d'office.

Or, aux termes de l'article 214 du C.G.I., le droit de communication et l'échange d'informations portera sur tous les renseignements utiles à l'établissement de l'assiette et au contrôle de l'impôt. Il concerne tous les documents comptables ou de services détenus par les organismes d'Etat ou ceux soumis à son contrôle, sans qu'aucun secret professionnel ne puisse être opposé.

Pour les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts, droits et taxes, le droit de communication porte sur tous les livres et documents, dont la tenue est rendue obligatoire par les lois en vigueur (livre journal, livres d'inventaires, correspondances, pièces justificatives dépenses, les factures de ventes...).

⁷⁰² - SAFI (Y.), *Le contrôle fiscal*, Fiscus, 2007, pp.19-20.

Toutefois, en ce qui concerne les professions libérales dont l'exercice implique des prestations de service à caractère juridique, fiscal ou comptable nécessitant le respect du secret professionnel, telles que celles des avocats, interprètes, notaires, Adouls, architectes, huissiers de justice, experts comptables, conseillers juridiques, médecins, etc., le droit de communication ne peut pas porter sur la communication globale du dossier⁷⁰³.

Mais, cette dernière proposition reste ambiguë et se prête ainsi à une multitude d'interprétations. En effet, le texte précité n'a pas donné de précisions sur la partie du dossier qui ne doit pas faire l'objet d'investigations par l'administration fiscale. Ces précisions requises deviennent encore plus difficiles à cerner sachant que chaque profession possède ses propres caractéristiques et par ricochet, l'inventaire des éléments qui doivent échapper à l'investigation de l'agent vérificateur ne peut qu'être une véritable litanie.

Ces limites au droit de communication peuvent s'avérer dans certains cas plus étendues, en l'absence de précisions d'ordre fiscal. En effet, les établissements de crédits, notamment les banques tenues par le respect du secret professionnel, en vertu des dispositions de l'article 79 de la loi bancaire⁷⁰⁴ relatif au secret professionnel et collaboration entre autorités de supervision, risquent de ne pas répondre au droit de communication de l'administration fiscale exercé dans un cadre normal sans recours judiciaire. Ceci constituerait une limite importante au droit de communication d'une manière générale et en particulier, dans le cas de la vérification de la situation fiscale personnelle⁷⁰⁵.

En droit fiscal français, La seule limitation au droit de communication est apportée par l'article L.86-A du L.P.F., qui interdit aux agents de l'administration de demander communication d'informations sur la nature des prestations fournies par un contribuable dépositaire du secret professionnel et titulaire de revenus non commerciaux. En pratique, il ne s'agit guère que des membres du corps médical et, surtout, des avocats.

⁷⁰³ - Art. 214 du C.G.I.

⁷⁰⁴ -Dahir n ° 1-05-178 du 15 moharrem 1427 portant promulgation de la loi n ° 34-03 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés (B.O. n ° 5400 du 2 mars 2006).

L'article 79 dispose que : « Toutes les personnes qui, à un titre quelconque, participent à l'administration, à la direction ou à la gestion d'un établissement de crédit, ou qui sont employées par celui-ci, les membres du Conseil national du crédit et de l'épargne, du Comité des établissements de crédit, de la Commission de discipline des établissements de crédit, de la Commission de coordination des organes de supervision du secteur financier prévue à l'article 81 ci-dessous, les personnes chargées, même exceptionnellement, de travaux se rapportant au contrôle des établissements soumis à la surveillance de Bank Al-Maghreb en vertu de la présente loi et, plus généralement, toute personne appelée, à un titre quelconque, à connaître ou à exploiter des informations se rapportant à ces établissements, sont strictement tenus au secret professionnel pour toutes les affaires dont ils ont à connaître, à quelque titre que ce soit, dans les termes et sous peine des sanctions prévues à l'article 446 du code pénal ».

⁷⁰⁵ - HAMMOU (L.), *Le contrôle fiscal au Maroc : Cadre légal et rôle de l'expert comptable*, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme national d'expert comptable, I.S.C.A.E., 2004, p.25.

Les autres entreprises et organismes publics et privés doivent déférer aux demandes de communication, voire pour certains communiquer spontanément toute information de nature fiscale. Il s'agit notamment d'autres administrations financières et de l'autorité judiciaire lorsque cette dernière estime qu'un dossier porté à sa connaissance recèle des indications de nature à faire présumer une fraude ou la compromission d'un impôt⁷⁰⁶.

Cette limite au droit de communication est dictée par certains impératifs qui ont trait à la vie privée du contribuable. Toutefois, la notion de vie privée n'est pas absolue.

En effet, pour mieux cerner les contours de cette notion, il est utile de voir la position de la cour européenne sur ce sujet (C.E.D.H.).

En vertu des dispositions de l'article 8 de la convention européenne des droits de l'homme qui protège la vie privée et familiale des personnes, il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice des droits qui ont trait au respect de la vie privée et familiale de la personne, de son domicile et de sa correspondance.

Mais, il en résulte du texte même de l'article 8 de la C.E.D.H. que la protection de la vie privée n'a pas une valeur absolue.

En effet, des dérogations au principe de la protection de la vie privée sont expressément prévues au deuxième paragraphe (§ 2) de l'article 8 de la C.E.D.H.

En se basant sur cette disposition telle qu'elle est interprétée par une jurisprudence⁷⁰⁷ constante de la cour européenne des droits de l'homme, on peut déduire que à partir du moment où une mesure entraîne effectivement une ingérence dans le droit à la vie privée, plusieurs conditions sont nécessaires pour qu'une ingérence soit justifiée, au regard de l'article 8, §2, de la C.E.D.H.

- D'une part, l'ingérence doit être prévue par la loi, à savoir une norme de droit suffisamment prévisible quelle que soit sa qualification ou sa source en droit interne ;

- D'autre part, elle doit être nécessaire et proportionnée, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et liberté d'autrui.

Selon toujours la jurisprudence de la cour européenne, il faut entendre par l'adjectif « nécessaire », l'existence d'un « besoin social impérieux » de recourir à l'ingérence

⁷⁰⁶ -MESTRALLET (G.) & TALY (M.), *Proposition pour une réforme du contrôle fiscal*, éd. Institut de l'entreprise, 2006, p.20.

⁷⁰⁷ - C.E.D.H., CREMIEUX c. France, Arrêt du 25 février 1993, § 38, série A n° 256-B, Requête n° 11471/85 ;

- C.E.D.H., MIALHE c. FRANCE, Arrête du 25 février 1993, § 36, Série A n° 256-C, Requête n° 12661/86 ;

considérée et l'article 8 de la C.E.D.H. lie la notion de « nécessité » à celle de « société démocratique ». Pour se révéler nécessaire dans une telle société, dont tolérance et esprit d'ouverture, une atteinte à un droit protégé par la convention doit notamment être proportionnée au but légitime poursuivi⁷⁰⁸.

Quoique le pouvoir de l'administration fiscale soit plus large, son pouvoir d'investigation a toujours des limites. En effet, en s'inspirant de la jurisprudence de la C.E.D.H., nous pouvons circonscrire les limites d'un tel pouvoir. Ainsi, si le contribuable a le devoir de collaborer avec l'administration fiscale afin de lui permettre d'assurer l'exacte perception de l'impôt, dans son arrêt FUNKE⁷⁰⁹ du 25 février 1993, la C.E.D.H. a décidé qu'une condamnation prononcée par un tribunal correctionnel à produire des extraits de comptes bancaires dans le cadre d'une enquête douanière, constitue une infraction au droit de tout prévenu de ne pas collaborer à son accusation.

Par ailleurs, les pouvoirs d'investigations accordés par la loi à l'administration fiscale doivent être interprétés restrictivement. L'administration fiscale ne pourrait faire usage de renseignements qui auraient été obtenus d'une manière non autorisée par la loi. Les renseignements obtenus dans ces circonstances devront être considérés comme inexistant⁷¹⁰.

Si les sources de données peuvent être soumises à des restrictions juridiques, la question qui se pose alors est de savoir comment obtenir les données nécessaires sans imposer une charge excessive à celui qui doit les fournir ou sans le mettre en situation d'illégalité.

Pour répondre à cette question, nous pouvons évoquer à titre illustratif, les cas du Royaume-Unis et de l'Autriche.

Ainsi, au Royaume-Unis, la loi de 1998 sur la protection des données interdit aux vérificateurs de recevoir des informations qu'ils n'ont pas le droit de recevoir.

En Autriche, les autorités fiscales sont soumises à diverses restrictions pour l'accès aux données ou sources de données. Les restrictions les plus importantes sont les suivantes : les mesures mises en place par la loi sur la protection des données, le secret professionnel (dont bénéficient en particulier les médecins, les avocats et les notaires), ainsi que le secret bancaire. Le secret bancaire n'est pas absolu ; il peut être levé en cas d'ouverture d'une procédure pour fraude fiscale délibérée.

⁷⁰⁸ - SEPULCHRE (V.), *Droit de l'homme et liberté fondamentale en droit fiscal*, éd. Larcier, 2004, pp. 224-225.

⁷⁰⁹ - C.E.D.H., FUNKE c. FRANCE, Arrêt n° A-256-A, Requête n° 10828/84, du 25 février 1993.

⁷¹⁰ - FORESTINI (R.) & SERGE (B.), « *De la déclaration au contrôle fiscal : les droits et les devoirs du fisc* », [En ligne], Revue Générale du Contentieux Fiscal, numéro thématique : Les pouvoirs d'investigation du fisc, septembre/octobre, 2003, p.27. Disponible sur : <http://books.google.fr/>, consulté le 20/02/2012.

En général, la collecte et l'utilisation de certaines catégories de données exigent qu'on règle préalablement les questions qui ont trait à la protection de la vie privée.

Ce régime de protection varie d'un pays à l'autre, mais on ne saurait l'ignorer. De plus, dans de nombreux systèmes juridiques, le principe est que l'information ne peut en général être utilisée qu'aux fins pour lesquelles elle a été obtenue⁷¹¹.

B- Renforcer les garanties d'ordre jurisprudentiel

L'intervention du juge en matière d'organisation des procédures fiscales a, depuis l'institution des tribunaux administratifs, connu une évolution notable. C'est la raison pour laquelle qu'on trouve dans la législation fiscale marocaine, des normes fiscales, notamment la procédure de notification, qui sont à l'origine l'œuvre du juge fiscal et consacrées par le législateur marocain.

En effet, en pratique, dans la majorité des recours en matière fiscale, c'est le manquement à une application stricte de la procédure de notification qui est le plus sanctionné par le juge fiscal. Le problème de notification constitue ainsi le différend majeur qui oppose le contribuable à l'administration fiscale et générant le contentieux fiscal⁷¹².

L'institution de la notification, sous peine d'annulation de la procédure d'imposition, doit remplir certaines conditions de forme et de fonds.

Ainsi, la notification est effectuée soit par lettre recommandée avec accusé de réception, soit par remise en main propre par l'intermédiaire des agents assermentés de l'administration fiscale, des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative⁷¹³.

Avant l'adoption du livre des procédures fiscales, l'administration avait perdu plusieurs affaires à cause du pli retourné avec la mention « non réclamé ».

A titre illustratif, le juge administratif affirme que : « attendu que l'administration fiscale a notifié au contribuable par voie postale deux lettres recommandées. Ces dernières sont retournées avec la mention « non réclamé ». Or, la jurisprudence et la doctrine fiscale sont d'accord sur le fait que tout pli retourné avec une telle mention est supposé notifié...

⁷¹¹ - Forum sur l'administration de l'impôt, Comité des affaires fiscales, Sous-groupe sur : *la discipline fiscale, Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale*, septembre 2004, O.C.D.E., p.36.

⁷¹² - KASRI (M), *Le rôle du juge...*op.cit., p.173.

⁷¹³ - Article 219 du C.G.I.

Attendu que l'inobservation par l'administration de la procédure de notification et en procédant à l'imposition d'office du contribuable a privé ce dernier de son droit de défense...⁷¹⁴»

Pour pallier ces insuffisances, le législateur marocain a, depuis la promulgation de la loi des finances pour l'année budgétaire 2005, institué la notification en matière fiscale de manière différente de règles générales convenues dans le code de procédure civile, dans le code de recouvrement des créances publiques et dans les lois de finances d'avant.

Ainsi, en vertu des dispositions de l'article 10 du livre des procédures fiscales, l'équivalent de l'article 219 du CGI, « la notification est effectuée soit par lettre recommandée avec accusé de réception, soit par remise en main propre par l'intermédiaire des agents assermentés de l'administration fiscale, des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative.

Le document à notifier doit être présenté à l'intéressé par l'agent responsable sous pli fermé.

Le document est considéré avoir été valablement notifié, en ce qui concerne les personnes physiques, s'il est remis soit à personne, soit à domicile, entre les mains de parents, d'employés, ou de toute autre personne habitant ou travaillant avec le destinataire ou, en cas de refus de réception dudit document, après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date du refus de réception.

Si le problème a connu une nette évolution grâce à la jurisprudence, la notification de l'avis de vérification à des personnes physiques soumise au régime forfaitaire n'a pas fait l'objet d'une évolution similaire. En effet, le juge fiscal considère que l'envoi d'un avis de vérification ne concerne que les contribuables soumis au régime de R.N.R. et de R.N.S. C'est d'ailleurs la position du tribunal administratif d'Oujda qui, dans un attendu, a affirmé que : « le requérant conteste la violation par l'administration du 2^{ème} paragraphe l'article 105 de la loi 17-89 du moment qu'elle ne lui a pas notifié l'avis de vérification. Or, pour être en mesure de bénéficier des dispositions de cet article, le contribuable doit opter soit pour le R.N.R. ou le R.N.S. du moment que l'envoi de l'avis de vérification a pour objet la vérification d'une comptabilité supposée irrégulière.

Attendu que l'objet de la requête du requérant ne porte pas sur l'irrégularité de la comptabilité, mais concerne la rectification de la base d'imposition déclarée suite à la cession d'un fonds de commerce. L'administration est donc fondée à appliquer les dispositions de

⁷¹⁴ - T.A. Oujda, jugement n° 179, du 06/07/2006.

l'article 107 de la loi 17-89 et ainsi réclamer au contribuable la rectification du prix de cession qu'elle estime inférieur à la valeur réelle⁷¹⁵ ».

De ce fait, le forfaitaire ne peut réclamer l'envoi d'un avis de vérification que dans le cas où le seuil de son chiffre d'affaires a dépassé le seuil requis pour être assujetti au R.N.R. ou au R.N.S. et ce évidemment après deux exercices consécutifs comme il a été prévu par le régime optionnel institué par le C.G.I.

Cette position a été explicitée par la cour suprême lorsqu'elle a affirmé que « *Dès lors que l'administration fiscale dispose d'informations suffisantes pour estimer que le chiffre d'affaires réalisé par le contribuable a dépassé, pendant deux années consécutives, les limites prévues par les conditions d'application du régime forfaitaire prévue à l'article 20 de l'I.G.R., elle doit appliquer la procédure de vérification conformément aux dispositions de l'article 105 qui l'oblige de lui notifier un avis de vérification l'informant de son intention de procéder à une vérification de la comptabilité dans les délais non couverts par la prescription*⁷¹⁶ ».

Dans une autre affaire⁷¹⁷, le juge fiscal a annulé la procédure d'imposition lorsqu'il a conclu que l'administration n'a pas respecté le délai minimum de 15 jours avant la date fixée pour le contrôle.

Les garanties du contribuable en matière de notification de l'avis de vérification ont été largement débattues par le juge fiscal marocain et procède sans hésitation à l'annulation de la procédure d'imposition.

Néanmoins, le juge marocain doit faire preuve d'audace pour jouer son rôle de créateur de droit par le biais d'une jurisprudence constante consistant en l'extension de la notification de l'avis de vérification à tous les contribuables, que ce soit à l'occasion de la vérification de comptabilité ou de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables.

A l'issue de la procédure de vérification, l'administration fiscale doit procéder à la rectification de la situation fiscale du contribuable. Une telle décision est généralement source de contentieux. Cette situation nécessite le renforcement des garanties du contribuable dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire.

⁷¹⁵ - T.A. d'Oujda, jugement 100/99, dossier n° 138/98 du 15/09/1999. Cité par : KASRI (M), Le rôle du juge...op.cit., p.192.

⁷¹⁶ - C.S.C.A., décision n° 168, dossier n° 424/425/98, du 18/02/1999, affaire MAHMOUDI c/ministre des finances.

⁷¹⁷ - C.S.C.A., décision n° 579, dossier n° 527/1/1999, du 20/04/2000, affaire DARKAOUI c/ministre des finances.

Paragraphe 2 : Renforcer les garanties du contribuable dans le cadre de la procédure de redressement

Si le contribuable souscrit régulièrement sa déclaration et que la vérification met en lumière une insuffisance ou une inexactitude, le vérificateur rectifie en principe les bases d'imposition selon une procédure contradictoire ; ce qui conforte de toute évidence la sécurité juridique contribuable. En revanche, le législateur prévoit la faculté pour l'administration fiscale d'effectuer une procédure d'office dans des hypothèses précises⁷¹⁸.

La mise en œuvre de l'une ou de l'autre procédure de redressement ne devrait en principe être sujette au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale.

La préservation des garanties du contribuable est ainsi tributaire d'une délimitation claire et précise des contours de chacune des procédures (A), tout en renforçant la procédure de rectification contradictoire (B).

A- Délimitation des contours de la procédure de rectification contradictoire et de la procédure unilatérale

La procédure unilatérale, imposition d'office ou taxation d'office, présente un caractère original qui la distingue de la procédure contradictoire. L'administration fiscale fixe la base d'imposition au vu des éléments dont elle dispose. Le contribuable n'a, par ailleurs, en droit, aucune possibilité de discussion ou de contestation pendant la phase d'assiette⁷¹⁹

En revanche, l'institution de la procédure de rectification contradictoire traduit la volonté du législateur d'engager le dialogue avec le contribuable. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle, en droit comparé français qui est suivi par son homologue marocain, que, la procédure de redressement contradictoire est devenue la procédure de rectification contradictoire. « Cette modification terminologique n'emporte aucune incidence sur le déroulement et le contenu de cette procédure. Simplement, cette formulation traduit plus fidèlement la volonté de l'administration d'engager un dialogue avec le contribuable⁷²⁰ ».

Cette distinction entre les deux procédures peut être mise en évidence au niveau du champ d'application, au niveau de la charge de la preuve et au niveau du recours.

A l'inverse du caractère général de la procédure de rectification contradictoire, les cas d'ouverture de l'imposition d'office sont limitativement énumérés, en vertu des dispositions du C.G.I., .

⁷¹⁸ - TREMEUR (M.), *La politique publique du contrôle fiscal : Analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, Economica, 1993, pp.75-76.

⁷¹⁹ - LAMBERT (T.), *Redressement fiscal*, Economica, 1988, p.96.

⁷²⁰ - CASIMIR (J.P.), *Contrôle fiscal*, ...op. Cit., p.142.

Ainsi, en vertu des dispositions des articles 228 et 229 du C.G.I., quatre cas sont prévus pour l'application de la procédure d'imposition d'office. En effet, l'administration détermine d'une manière unilatérale les bases d'imposition en cas de :

- défaut de déclaration du résultat fiscal, du revenu global, du profit ou du chiffre d'affaires ;
- de déclaration incomplète ou tardive ;
- dans l'hypothèse d'infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle ;
- de défaut de réponse du contribuable à la première notification qui lui est adressée par l'administration dans le cadre de redressement contradictoire.

Cette distinction entre les deux procédures au niveau du champ d'application, peut se manifester aussi au niveau de la charge de la preuve, comme nous l'avons déjà signalé. La procédure de redressement contradictoire se trouve écartée dès lors que le climat de bonne foi disparaît suite à l'inobservation par le contribuable de ses obligations fiscales.

Ainsi, quand la base d'imposition n'est pas mise à la disposition de l'administration, cette dernière est en droit d'évaluer unilatéralement le montant de la matière imposable. Un tel régime est dérogatoire au droit commun des procédures d'assiette et découle du non-respect de ses obligations par le contribuable.

Une procédure de redressement non-contradictoire est alors mise en place et l'administration va procéder à une évaluation au moyen des éléments d'information dont elle dispose.

C'est pourquoi, le contribuable qui souhaite contester l'imposition mise à sa charge supporte la question du risque de la preuve en devant démontrer que le montant retenu par l'administration est exagéré. Ce renversement de la charge de la preuve ne vaut que pour la détermination de la base d'imposition, car si les services fiscaux souhaitent se prévaloir d'un acte ou d'une situation qui constituent le fait générateur du redressement mais qui n'a aucune influence sur le montant de l'imposition, ceux-ci doivent alors apporter la preuve de cette situation ou de cet acte. La détermination de la charge de la preuve dépend donc de la procédure d'imposition qui a été suivie.⁷²¹

⁷²¹ - WEIWER (J.), *La charge de la preuve des actes anormaux de gestion*, [En ligne] mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies, Université Robert Schuman, Strasbourg, 2003-2004, p.13-14. Disponible sur : <http://cde.alsace.cnrs.fr/IMG/pdf/Weiwer.pdf> , consulté le 2/03/2012.

Néanmoins, lorsque le contribuable fait l'objet d'une procédure d'évaluation d'office, la charge de la preuve de l'exagération des impositions lui incombe toujours même si l'administration a utilisé à leur encontre la procédure contradictoire⁷²².

D'ailleurs en pratique, le recours par l'administration fiscale à l'une des deux procédures n'est pas toujours définitif. En effet, *« il n'est pas interdit à l'administration d'utiliser la procédure de redressement contradictoire alors même qu'elle serait en droit de taxer, ou d'évaluer d'office, les bases d'imposition. Mais, l'engagement d'une procédure contradictoire n'empêche pas de fonder ultérieurement l'imposition, par une nouvelle notification de redressement, sur une situation de taxation d'office. L'administration peut également abandonner, la procédure d'office pour revenir à la procédure contradictoire. Dans ce cas, le contribuable ne peut invoquer le caractère irrégulier de la procédure d'office »*⁷²³.

Par ailleurs, le choix de la procédure a des incidences directes sur le déroulement des voies de recours. Ainsi, en cas de désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable, si, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, ce dernier bénéficie incontestablement d'un droit de recours devant les commissions de taxation, il perd, par contre, ce droit lorsqu'il est imposé d'office et doit se pourvoir directement devant les juridictions compétentes⁷²⁴.

Si le recours à la procédure de rectification contradictoire constitue une garantie pour le contribuable, le recours à la procédure d'office qui a le caractère de sanction ne doit normalement être qu'exceptionnel. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle qu'il est opportun de renforcer la procédure de rectification contradictoire, du moment que la jurisprudence affirme qu'il « il n'est pas interdit à l'administration d'utiliser la procédure de rectification contradictoire alors qu'elle n'y est pas tenue »⁷²⁵.

B- Renforcer la procédure de rectification contradictoire

Le renforcement de la procédure de rectification contradictoire ne peut être effectif que si le le contribuable jouit de son droit à l'information et à la contradiction pour pouvoir se défendre **(1)** et ce, notamment lors du déroulement de la procédure accélérée de rectification

⁷²² - C.A.A. de Lyon, 4^{ème} chambre, 7 juillet 1995, req. 93-1949, Groupe Revue Fiduciaire. Disponible sur : <http://rfconseil.grouperf.com/>

⁷²³ - TREMEUR (M.), op.cit., p.190.

⁷²⁴ - SABIRI (R.) & DRIOUCH (S.), *La rectification de la base d'imposition*, Dar Al-kalam, Rabat, 2002, p.31.

⁷²⁵ - C.E., 10^{ème} et 9^{ème} s.s, 23 février 2001, req. 211965, cité par : CASIMIR (J.P.), *Contrôle fiscal*, op.cit., p.144.

des impositions ou du cas particulier du contrôle du revenu professionnel déterminé dans le cadre du régime du forfait. Dans ces cas de figure, il est donc nécessaire d'étendre le recours à la procédure de rectification contradictoire pour en dépasser les lacunes(2).

1- La nécessité de renforcer le droit du contribuable à l'information et à la contradiction

Si le souci d'efficacité de l'administration fiscale s'observe en pratique aussi bien au niveau du choix de la procédure de redressement que de celui du contenu du redressement, elle est en contrepartie dans l'obligation de donner toutes les chances au contribuable de se faire écouter et de plaider son sort. Une telle pratique a évidemment pour intérêts de faciliter l'acceptation du redressement et le paiement de l'impôt y relatif, tout en réduisant les contestations⁷²⁶.

Une telle garantie fut recommandé par le conseil des impôts français à l'administration fiscale afin d'améliorer ses relations avec les contribuables. Il a en effet montré dans son 22^{ème} rapport que les droits du contribuable contrôlé ne seront garanties que par la mise en œuvre de règles légitimement très protectrices et qui doivent être reprises dans « la charte du contribuable » qui rappelle le caractère contradictoire de la procédure et décrit les possibilités de recours hiérarchiques offertes au contribuable vérifié. Le conseil estime par ailleurs qu'il faut favoriser les solutions non contentieuses de règlement des conflits, ce qui implique une amélioration des conditions du dialogue entre le contribuable contrôlé et l'administration, qui ne pourra être obtenu qu'en réaffirmant le caractère contradictoire de la procédure de redressement⁷²⁷.

Outre le droit à l'information garanti par le caractère contradictoire de la procédure de redressement, il a des incidences directs sur le déroulement du recours devant les commissions de taxation. C'est lorsque le législateur, dans l'optique de rationaliser la gestion des commissions de taxation pour plus d'efficacité, a adopté dans le cadre de la loi de finances 2009 une mesure qui consiste à ce que la C.L.T. et la C.N.R.F. doivent demander à l'administration de leur transmettre uniquement les documents relatifs à la procédure contradictoire leur permettant de statuer sur les affaires qui leur sont soumises au lieu de tout le dossier fiscal.

⁷²⁶ - ATANGA FONGUE (R.), *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, L'Harmattan, Paris, 2007, p.181.

⁷²⁷ - Conseil des impôts français, *Relation entre les contribuables et l'administration fiscale*, XXIIème Rapport, 2002.p.22 et s.

D'ailleurs, cette prise de conscience de l'importance du caractère contradictoire de la procédure de redressement par l'administration fut concrétisé par l'adoption d'autres mesures qui étendent son champ d'application à d'autres impôts, notamment lorsqu'elle a instauré la procédure contradictoire en matière de retenue à la source sur les produits des actions, sur les produits de placement à revenu fixe, sur les profits et cessions de valeurs mobilières et sur les produits bruts perçus par les personnes non résidentes⁷²⁸.

Cette orientation qui privilégie le caractère contradictoire de la procédure de rectification est aussi consacrée par la jurisprudence marocaine. En effet, la jurisprudence veille à ce que les dispositions en matière de rectification contradictoire soient respectées. Ainsi, la cour suprême a affirmé dans une décision du 29/05/2003 qu'« en cas de défaut de déclaration du contribuable, l'administration fiscale est dans l'obligation d'informer ce dernier en lui notifiant les nouveaux redressements suffisamment motivés et de l'inviter à déposer sa déclaration dans les délais de 30 jours comme le dispose l'article 107 de la loi 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu. Dès lors qu'aucun texte du droit fiscal n'exonère l'administration fiscale de l'application de la procédure de rectification contradictoire qui constitue une garantie du respect des droits de la défense et que l'administration a privé le contribuable de son droit de contester les redressements des impositions, c'est là une raison suffisante pour déclarer l'acte de l'administration illégal et non fondé⁷²⁹ ».

Cette position est évidemment aussi celle du conseil d'Etat français qui veille à ce que « l'administration suive de manière constante à l'encontre des contribuables la procédure de rectification contradictoire et ce, en vertu des dispositions de l'article L.57 du L.P.F. disposant que l'administration est dans l'obligation d'adresser au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation⁷³⁰ ».

Si la procédure de rectification contradictoire est incontestablement la procédure de droit commun permettant l'équilibre des droits des parties, elle demeure néanmoins, dans le cas du droit fiscal marocain, insuffisante. En effet, cette procédure est écartée dans le cas de la détermination du bénéfice minimum. Par ailleurs, pour une raison liée essentiellement au recouvrement de l'impôt, le législateur fiscal marocain a maintenu, en parallèle avec la

⁷²⁸ - Rapport d'activité de l'administration fiscale, 2006.

⁷²⁹ - C.S.C.A., décision n°331, dossier n° 1828/4/1/2000, du 29/05/2003, publié dans la R.E.M.A.R.C., (Revue Marocaine des Contentieux), numéro double 3-4, 2005, p.224-225.

⁷³⁰ - C.E., décision n°324922, inédit au recueil Lebon, 9^{ème} s. s. du 20/02/2012.

procédure normale de rectification des impositions, une procédure de rectification des déclarations qualifiée d' « accélérée »⁷³¹.

Il convient de rappeler que cette volonté du législateur de maintenir la procédure accélérée dans le dispositif fiscal marocain est structurelle. Pour preuve, la direction des impôts, dans l'article 34 d'un projet relatif à l'impôt sur les sociétés de 1974, projet n'ayant pas vu le jour, avait reconduit la procédure accélérée de l'I.B.P. En 1996, au titre de la loi de finances transitoire (du premier janvier au 30 juin 1996), la même procédure va être instituée en matière de taxe sur les profits immobiliers pour apporter les rectifications ou procéder à l'estimation du prix d'acquisition et/ou des dépenses d'investissements non justifiées ou de la valeur vénale des biens cédés⁷³².

2- La nécessité de généraliser le recours à la procédure de rectification contradictoire

Dans un souci d'être équitablement traité devant les différentes instances de l'administration fiscale, il est opportun de combler les lacunes inhérentes à l'application de la procédure accélérée de rectification (2.1) et du contrôle du revenu professionnel déterminé dans le cadre du régime du forfait (2.2), et ce par la généralisation de la procédure normale de rectification contradictoire.

2.1- Revoir la procédure accélérée de rectification des impositions

En vertu des dispositions de l'article 221 du C.G.I., celle-ci est mise en œuvre, en matière d'IR., lorsque l'inspecteur des impôts est amené à rectifier :

- Les déclarations déposées par les contribuables qui cessent d'avoir au Maroc une résidence habituelle, un établissement principal ou un domicile fiscal, ou par les ayants droits des contribuables décédés ;
- Les déclarations des contribuables qui cèdent des biens ou des droits réels mobiliers ;
- Les montants des retenues déclarées par les employeurs ou débirentiers qui cessent leurs activités, qui transfèrent leur clientèle ou qui transforment la forme juridique de leur entreprise.

Les particularités juridiques qui distinguent cette procédure de la procédure normale sont les suivantes :

⁷³¹ - LAGHMARI (A.), *Contrôle fiscal*, op.cit., p.28.

⁷³² - BENSOUDA (N.), *Analyse de la décision fiscale au Maroc*, op. cit., p.375.

- Le recours devant les C.L.T. dans le cadre de la procédure accélérée ne suspend pas l'émission de l'imposition. Celle-ci intervient immédiatement à la suite de la deuxième notification et sur les bases retenues dans celle-ci ;

- Le contribuable, non satisfait de la décision de la C.N.R.F., peut contester celle-ci devant le tribunal compétent dans le délai de 60 jours à compter de la date de réception de cette décision et non pas à compter de la date de mise en recouvrement de l'imposition correspondante puisque cette imposition a déjà été établie lors de la deuxième notification.

En principe, si les montants retenus par la C.N.R.F., sont inférieurs à ceux émis lors de la deuxième notification, le dégrèvement du surplus doit être accordé d'office au contribuable. Toutefois, la question qui se pose est de savoir si ce dégrèvement peut être accordé malgré le recours des parties à la justice en contestation de la décision de la C.N.R.F.⁷³³

Le caractère accéléré de cette procédure ne doit être en aucun cas synonyme d'arbitraire. Il est indispensable d'informer le redevable dans les mêmes formes prévues dans la procédure normale de rectification des impositions.

Cette garantie est d'ailleurs confirmée par la jurisprudence marocaine lorsqu'elle a affirmé que « *l'inobservation par l'administration fiscale des dispositions de l'article 108 de la loi 17.-89 régissant la procédure accélérée est une raison suffisante pour annuler la procédure d'imposition* »⁷³⁴.

Puisqu'elle se situe entre la procédure normale de rectification et la procédure d'imposition d'office, dans le dispositif fiscal marocain, il faut souligner que le maintien de cette procédure hybride a pour conséquences la complication du système et l'entretien du pouvoir unilatéral de l'administration fiscale à fixer les bases de l'impôt.

Le maintien de cette procédure a plusieurs inconvénients : d'une part, son institution est contraire à l'objectif de simplification et de généralisation de la procédure de rectification contradictoire. D'autre part, elle renforce le pouvoir exorbitant de l'administration fiscale en permettant à l'inspecteur d'estimer que les arguments avancés par le contribuable sont non fondés, quel que soit leur consistance. Le contribuable se trouve par conséquent placé entre le marteau et l'enclume : le percepteur le poursuit pour le paiement d'un impôt qu'il est en train de contester devant la commission locale ou nationale de taxation⁷³⁵.

⁷³³ - Ibid. p.34.

⁷³⁴ - C.A.A. de Rabat, arrêt n° 348, du 30/05/2007.

⁷³⁵ - BENSOUA (N.), *Analyse de la décision fiscale au Maroc*, op. cit., p.376.

Un tel constat nous permet d'estimer opportun de procéder à la réforme de cette procédure ; car l'application d'une seule procédure à tous les redressements simplifiera le système fiscal et permettra de traiter les contribuables sur le même pied d'égalité.

Il en est de même si les mêmes mesures seraient adoptées lorsqu'il s'agit du contrôle du revenu professionnel déterminé dans le cadre du régime du forfait.

a- Recourir à la procédure normale de rectification contradictoire lors de la détermination du bénéfice minimum

En vertu des dispositions de l'article 42 §3 du C.G.I. Le bénéfice minimum, s'applique sans recours aux procédures de rectification de la base imposable prévues aux articles 220 et 221 du C.G.I.

Mais nous estimons opportun, pour asseoir un minimum de transparence et renforcer le civisme fiscal du contribuable, de faire recours à cette procédure lors de la détermination du bénéfice minimum.

D'autant plus que le caractère incertain des techniques de détermination de ce minimum est une raison supplémentaire de solliciter la participation du contribuable à la détermination de l'impôt, afin de renforcer la fiabilité des éléments d'appréciation dont dispose l'administration fiscale et de s'assurer de la sincérité des déclarations du chiffre d'affaires et des gains et plus-values divers souscrites par les forfaitaires.

Toutes ces opérations sont évidemment effectuées à partir des recoupements que l'administration peut effectuer dans le cadre du droit de communication qui lui est conféré par l'article 214 du C.G.I.

Cette mesure est d'autant plus nécessaire qu'en vertu des dispositions de l'article 120 de la constitution marocaine de 2011, le principe de droit à la défense à une valeur constitutionnelle.

Ainsi dans la mesure où la procédure de redressement contradictoire est exclue en matière d'un prélèvement déterminé, la reconnaissance d'un niveau minimal de garanties pour le contribuable passe nécessairement par l'application du principe général des droits de la défense.

Cette position est celle de la jurisprudence française qui a confirmé la reconnaissance de l'application du principe général des droits de la défense dans le cadre du contentieux de la taxe professionnelle, impôt local, normalement appliquée sans recours à la procédure de redressement contradictoire en vertu des dispositions de la législation fiscale française.

Ainsi, dans un arrêt⁷³⁶ de principe du C.E. du 25 juin 2002, la haute juridiction a estimé que les dispositions de l'article L. 56 du livre des procédures fiscales, qui ont pour effet de placer la taxe professionnelle comme les autres impôts locaux en dehors du champ de la procédure de redressement contradictoire, ne rendent pas pour autant inapplicable le principe général des droits de la défense⁷³⁷.

La même position a été confirmée en matière de taxe foncière. En effet, si la reconnaissance de l'application du principe général des droits de la défense à la taxe professionnelle n'a guère posé de problème en raison de la nature déclarative de cette imposition, les interrogations en matière de taxe foncière tenaient aux obligations déclaratives très limitées qui incombent au redevable de cette imposition.

D'une manière générale, les valeurs locatives cadastrales qui servent de base d'imposition à la taxe foncière ne sont pas déclarées mais font simplement l'objet d'une majoration annuelle par l'application de coefficients forfaitaires fixés par la loi en fonction de l'évolution des loyers⁷³⁸.

Par un arrêt⁷³⁹ en date du 29 juin 2005, le Conseil d'Etat a tranché en décidant que le principe général des droits à la défense est applicable dans le cadre de cette procédure.

Les décisions du C.E d'Etat se trouvent fondées lorsqu'il a estimé qu'il fallait apprécier l'incidence que pouvait avoir la procédure contradictoire sur l'information utile à l'administration.

Ainsi s'il apparaissait que la décision de l'administration fiscale devant intervenir comportait des éléments d'incertitude que la défense de l'intéressé permettrait de lever, alors la procédure contradictoire devait s'imposer.

Nous estimons donc que la rénovation de la démarche d'évaluation de la matière imposable est la clé de la gouvernance fiscale. Une telle démarche doit nécessairement passer par la régulation endogène et exogène du système d'évaluation. Le législateur fiscal marocain est appelé aujourd'hui plus que jamais à procéder à la rationalisation du système d'évaluation de la matière imposable. A cet effet, il doit apporter les solutions à un système d'évaluation largement lacunaire en procédant notamment à l'aménagement du régime d'imposition

⁷³⁶ - C.E., req. n° 219840, SIMOENS, 5 juin 2002, R.J.F. 8-9/2002, n°934, concl. J. Courtial, B.D.C.F. 8-9/2002, n°113.

⁷³⁷ - Petites Affiches, n° 252 en date du 20 décembre 2005, pp.6-7. Disponible sur : www.petites-Affiches.com

⁷³⁸ - Ibid.

⁷³⁹ - C.E., req. n° 271893, Sud Ouest Bail, 29 juin 2005, concl. L. Olléon.

rudimentaire qui persiste toujours et entrave toute tentative de modernisation du système d'évaluation. Cette persistance irréfléchie doit être remise en cause en créant les conditions propices permettant le renforcement des régimes d'imposition réels au détriment du régime forfaitaire.

Or, si cette mission s'avère d'un abord difficile du fait des contraintes socio-économiques qui ne facilitent nullement une telle entreprise, le rétrécissement des marges d'incertitudes est, néanmoins, possible en tenant d'abord compte des garanties du contribuable dans le cadre de la procédure de vérification et de redressement. Ainsi, il est indispensable de renforcer la procédure contradictoire en procédant à la révision de la procédure accélérée de rectification des impositions.

En plus de ces garanties, Le renforcement de la politique de proximité en matière fiscale est une raison suffisante pour entamer des réformes au niveau des commissions locales de taxation qui jouent un rôle très important dans le processus de détermination de la matière imposable.

Pour la même raison, nous estimons que l'institution de commissions régionales de taxation ne serait que bénéfique pour cerner aussi exactement que possible la capacité contributive du contribuable.

Ces mesures sont nécessaires pour promouvoir le civisme fiscal et renforcer le consentement à l'impôt. Ainsi, l'implication effective du contribuable dans le processus de la décision fiscale permettrait certainement de jeter les bases d'une véritable gouvernance fiscale. Autrement dit, la consécration d'un environnement fiscal démocratique passe nécessairement par la rationalisation de la décision fiscale. C'est ce qui fera l'objet du chapitre suivant.

Chapitre II

La promotion d'un système fiscal démocratique : un renforcement de la gouvernance fiscale

La difficulté d'appréhension de la matière imposable, et partant la capacité contributive du contribuable, est un indicateur du caractère lacunaire et évolutif du système d'évaluation de la base imposable. Cet aspect du système fiscal ainsi décrit est le fait générateur d'une atmosphère de méfiance entre l'administration fiscale et le contribuable qui, de ce fait, préfère le risque fiscal au paiement de l'impôt en recourant le plus souvent à la minoration de sa déclaration fiscale. Le sens du civisme fiscal du contribuable se trouve ainsi battu en brèches.

Par ailleurs, les soubassements de cette situation ne se limitent pas à l'aspect technique du système d'évaluation. Mais, la marge de manœuvre réduite, voire l'inertie dans certains cas, des principaux acteurs de la décision fiscale, à savoir les parlementaires, est un facteur déterminant dans la consécration de la résistance à l'impôt et de la dégradation du civisme fiscal du contribuable qui refuse d'accomplir volontairement ses obligations fiscales de bonne foi et dans les délais légaux.

Outre ces facteurs, la confiscation par l'administration fiscale du rôle du législateur dévolu normalement au parlement et son rôle prépondérant en matière de législation fiscale, conjugué à l'opportunisme des groupes de pression dont le seul souci est d'alléger le fardeau fiscal en défendant leurs intérêts socioprofessionnels, sont autant de facteurs qui entravent tout relèvement du civisme fiscal.

Remédier à un tel dysfonctionnement en développant le civisme fiscal, corollaire du consentement à l'impôt, nécessite l'implication constructive des différents acteurs de la fiscalité pour contribuer à une meilleure gouvernance fiscale et asseoir la certitude et la transparence dans le traitement fiscal par le biais de régimes fiscaux équitables (**Section 1**).

Mais, le rôle du citoyen-contribuable s'avère primordial pour mener à bien un tel processus. Son implication et sa réactivité ne pourra être que bénéfique pour asseoir un certain équilibre en contrepartie du pouvoir exorbitant dont dispose l'administration fiscale. Ainsi, la correction des faiblesses du système d'évaluation de la matière imposable nécessite l'aménagement d'espaces de dialogue et des marges de négociation et de concertation entre le contribuable et l'administration (**Section 2**), ce qui serait d'un abord difficile si la connaissance fiscale fait défaut.

Section I: Renforcement et rationalisation de l'action des principaux acteurs fiscaux

Si aujourd'hui, à travers le monde on parle de plus en plus de bonne gouvernance et dans des champs d'intervention très variés, l'impôt n'est pas en reste et la bonne gouvernance fiscale remplace, dans la terminologie des experts, celle de la politique fiscale⁷⁴⁰.

Ainsi, La régulation du système d'évaluation de la matière imposable doit avoir pour objectif la rationalisation de l'action publique qui, en principe, devrait introduire plus de transparence dans le processus de décision fiscale.

A cet effet, au lieu de s'inscrire dans une politique fiscale, l'acte fiscal doit s'inscrire dans le cadre d'une gouvernance fiscale dont l'aspect majeur est la rationalisation de la décision fiscale.

La mise en œuvre des modalités et techniques d'évaluation de la matière imposable est l'aboutissement de tout un processus décisionnel émanant des différents acteurs fiscaux. Les imperfections de la gouvernance en amont et en aval de la décision fiscale sont autant de facteurs qui nécessitent de procéder à la rationalisation d'une telle décision en renforçant le régime de preuve garantissant la rigueur dans l'appréhension de l'assiette fiscale **(Paragraphe 1)**. Or, l'amélioration et la rationalisation de la décision fiscale reste tributaire d'une véritable restauration normative du consentement à l'impôt. Ce dernier appelle nécessairement la promotion d'un environnement démocratique fiscal corollaire d'une implication effective et constructive du pouvoir législatif **(Paragraphe 2)**.

Paragraphe 1 : La rationalisation de la décision fiscale

La recherche d'une bonne gouvernance fiscale consiste à apporter des améliorations à la définition des choix fiscaux en introduisant plus de transparence dans la prise de décision. Cette dernière doit être réconfortée par la mise en œuvre d'un régime de preuve objectif **(A)** qui devrait déboucher sur « *l'évacuation de facteurs subjectifs des composantes de la décision*⁷⁴¹ » **(B)**.

⁷⁴⁰- BENSOUA (N.), « *De la politique fiscale à la gouvernance fiscale* »[En ligne], Disponible sur : www.tax.gov.ma

⁷⁴¹ - BENSOUA (N.), *Analyse de la décision fiscale au Maroc*, op. Cit. p.23.

A- Renforcement du régime de la preuve

L'importance de la charge de la preuve en matière fiscale n'est plus à démontrer. Elle est, en principe, le champ de prédilection du juge administratif.

Si le droit fiscal marocain est essentiellement déclaratif, le principe de présomption d'exactitude de la déclaration se trouve affaibli du moment que le législateur est resté muet sur la question de la charge de la preuve, malgré les grands efforts qu'il a déployés pour harmoniser le système fiscal suite à l'édiction du C.G.I.

Le rôle des présomptions judiciaires s'avère donc nécessaire **(2)** pour combler les lacunes au niveau des présomptions légales **(1)**.

1- L'insuffisance des présomptions légales

Le principe de présomption d'exactitude de la déclaration devrait, normalement, être le corollaire du principe que l'administration supporte la charge de la preuve. Mais, le législateur marocain est resté muet sur ce sujet.

Ce laconisme législatif pourrait être interprété d'acte volontaire du législateur dont l'intention est de pérenniser une situation d'ambiguïté pour privilégier les intérêts du trésor au dépend des garanties du contribuable. En effet, le législateur, conscient du risque du fardeau de la preuve, sait certainement qu' «en matière fiscale, si la charge de la preuve incombe au fisc, il courra le risque de voir la matière imposable lui échapper faute de pouvoir en démontrer l'existence, et si la charge de la preuve incombe au redevable, c'est lui qui courra le risque de devoir payer un impôt qu'il ne doit pas⁷⁴² ».

En droit comparé, la même attitude fait sienne du législateur tunisien : Il n'y a pas de texte juridique qui consacre expressément la présomption d'exactitude de la déclaration. Le code des droits et procédures fiscaux tunisien C. D. P. F., tout en consacrant la déclaration spontanée de l'impôt en tant que devoir fiscal, ne prévoit pas une présomption d'exactitude attachée à la déclaration⁷⁴³.

Contrairement au droit fiscal marocain et tunisien, la question de la présomption d'exactitude de la déclaration est mise en exergue dans le code des procédures fiscales français. Ainsi, l'article L.17 dispose que « En ce qui concerne les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière ou la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elle est due au lieu et place

⁷⁴² - BALTUS (M.), « *Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve* », In réflexions offertes à Paul Sibille, Bruxelles, Bruylant, 1981, p.129. cité par : AFSCHRIFT (T.), *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2^{ème} édition, 2004, p.70, Disponible sur : <http://books.google.co.ma>

⁷⁴³ - KAMOUN (F.), *La preuve en droit fiscal*, [En ligne], mémoire de D.E.S.A., Université de Sfax, année universitaire 2001/2002, p18. Disponible sur : www.profiscal.com

de ces droits ou taxe, l'administration des impôts peut rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition lorsque ce prix ou cette évaluation paraît inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés dans les actes ou déclarations.

La rectification correspondante est effectuée suivant la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L.55, *l'administration étant tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés et des évaluations fournies dans les actes ou déclarations* »,

Quant au législateur marocain, en vertu des dispositions de l'article 127 du C.G.I., il confère à l'administration le droit de rectification des prix ou déclarations estimatives lorsqu'il s'avère que ces prix ou déclarations ne paraissent pas conformes à la valeur vénale des biens ou des droits qui en font l'objet à la date des actes et conventions. Le contrôle visé ci-dessus porte sur l'ensemble des actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement.

Si en droit fiscal marocain, la rectification est effectuée selon la procédure contradictoire prévue à l'article 220 du C.G.I., ses dispositions n'indiquent en aucun cas que l'administration est tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés et des évaluations fournies dans les actes ou déclarations.

Les seules dispositions du C.G.I. qui prévoient expressément les cas où la charge de la preuve incombe à l'administration concernent le pouvoir d'appréciation qui lui est conféré en cas d'irrégularité graves de la comptabilité. A cet effet, la preuve est établie par l'administration en cas de dissimulation d'achats ou de ventes. Il en est de même au cas où la comptabilité présentée ne comporte aucune des irrégularités graves énoncées à l'article 213 du C.G.I., l'administration ne peut remettre en cause ladite comptabilité et reconstituer le chiffre d'affaires que si elle apporte la preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés.

Hormis ces cas de figures, législateur marocain a tendance à la généralisation du renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable, notamment par l'institution de la taxation d'office et de l'imposition d'office. De telles procédures permettent, selon qu'il s'agit du revenu global ou d'un revenu catégoriel, de fixer unilatéralement les bases d'imposition en marge de toute procédure contradictoire. « Le contribuable perd, ainsi, le bénéfice de la présomption d'exactitude attachée à sa déclaration. Il lui appartient alors, s'il veut contester les bases d'imposition, de faire la preuve de son exagération devant le juge de l'impôt [...]. De ce fait, La preuve qui lors du contrôle,

incombait à l'administration pèse désormais sur le contribuable. Il s'agit bien, ici, d'une charge de la preuve devant le juge⁷⁴⁴ ».

Le renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable pourrait être aussi la conséquence d'une décision émanant de la commission nationale de recours fiscal, si elle était favorable à l'administration. Ainsi, en pareil cas, le contribuable supporterait devant le juge de l'impôt la charge d'une preuve qu'il n'aurait pas supportée en l'absence de saisine de cette commission.

En effet, par un jugement⁷⁴⁵ rendu par le tribunal administratif d'Oujda, le contribuable, contestant la décision de la C.N.R.F. donnant gain de cause à l'administration, a été de nouveau débouté pour défaut de pièces justificatives réfutant la décision de la commission.

Cette jurisprudence pourrait ainsi conforter la position de l'administration fiscale qui pourrait toujours saisir la possibilité de se pourvoir devant la C.N.R.F. pour modifier l'attribution de la charge de la preuve devant le juge, même dans le cas où le contribuable a rempli ses obligations déclaratives et comptables.

En droit comparé français, avant l'entrée en vigueur de la loi⁷⁴⁶ n° 87-502 du 8 juillet 1987, l'intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires pouvait avoir pour effet, en fonction du sens de l'avis rendu, d'inverser la charge initiale de la preuve. La commission Aicardi⁷⁴⁷ avait observé que des contribuables risquaient d'être dissuadés de demander la saisine de l'organisme de conciliation par la crainte d'un renversement à leur détriment de la charge de la preuve. Cette préoccupation a été prise en compte par le législateur. En effet, dans le régime issu de la loi du 8 juillet 1987, l'avis de la commission départementale ne conserve un effet sur la dévolution de la charge de la preuve que dans les cas où la comptabilité présente de graves irrégularités.

Ainsi, Dans le dispositif actuel de l'article L.192 du livre des procédures fiscales français, pour les motifs précédemment exposés, une saisine de la commission départementale

⁷⁴⁴ - AYADI (H.), *Droit fiscal*, C.E.R.P., Tunis, 1989, p.488.

⁷⁴⁵ - Tribunal Administratif d'Oujda, Jugement n°18/98, Dossier n°702/97 du 28/01/1998.

⁷⁴⁶ - la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 dite loi AICARDI, modifiant les procédures fiscales et douanières, Journal officiel français du 09/07/1987, p.07470. [En ligne], Disponible sur : <http://legifrance.gouv.fr/> .

⁷⁴⁷ - Commission qui a été présidée par AICARDI (M.). Elle a présenté son rapport sur le thème « L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières » au ministre d'Etat de l'Economie, des finances et de la privatisation français en 1986. Cette commission a proposé cinquante-deux mesures en la matière.

à l'initiative de l'administration ne peut avoir pour effet, dans le cas ordinaire d'une comptabilité régulière, d'inverser la charge initiale de la preuve⁷⁴⁸.

Le législateur marocain est donc appelé à s'inspirer de son homologue français pour disposer que « Lorsque la C.N.R.F. est saisie d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission. Toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission. La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou la rectification est soumis au juge⁷⁴⁹ ».

Par ailleurs, il est admis que la valeur probante de la comptabilité, quoique tenue de manière régulière et conforme à la législation en vigueur, n'est que présumée jusqu'à preuve de sa sincérité.

Ainsi, une comptabilité peut être tenue en conformité avec les règles générales comptables et révéler néanmoins des minoration des chiffres déclarés, telles que les ventes. En conséquence, l'administration peut procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires déclaré, auquel cas la charge de la preuve de l'insuffisance des chiffres lui incombe⁷⁵⁰.

En revanche, L'administration fiscale peut accepter comme suffisante pour l'application des impôts sur les revenus une comptabilité qui ne répond pas aux exigences de la loi comptable.

A cet égard, la seule circonstance que la comptabilité du contribuable ne répond pas à toutes les exigences de la loi sur la comptabilité n'autorise pas pour autant l'administration fiscale à la rejeter comme étant non probante, si cette comptabilité repose sur des pièces justificatives (factures, bons de commande, etc.) et forme avec celle-ci un ensemble cohérent, précis et suffisamment vérifiable qui permet de déterminer la base imposable du contribuable.

C'est ainsi que, en dépit des critiques de l'administration fiscale à l'égard de la comptabilité d'une coiffeuse qui n'y inscrivait qu'un montant global journalier de recettes sans autre détail et ne disposait pas d'un livre-journal paraphé par le greffe du tribunal de commerce, la cour d'appel de Bruxelles admet le caractère probant de la dite comptabilité, étant donné que cette coiffeuse tenait une fiche par client reprenant l'ensemble des soins et prestations lui ayant

⁷⁴⁸ - Question écrite n° 22531 de M. Philippe Marini (Oise – U.M.P.) et réponse du Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, « Régime de preuve, Interprétation de l'article L. 192 du livre des procédures fiscales », 12^{ème} législature, publiée dans le J.O. Sénat du 30/03/2006 - page 897.

⁷⁴⁹ - Article L.192 du L.P.F.F, §1.

⁷⁵⁰ - Note circulaire 717 relative au C.G.I., Tome 3.

été prodigués permettant, au regard des tarifs appliqués par cette coiffeuse, de vérifier l'exactitude des chiffres figurant dans le livre-journal⁷⁵¹.

La régularité de la comptabilité et, dès lors, sa valeur probante résultent de la convergence et de la cohérence d'ensemble, au sein desquelles chacun des éléments joue un rôle mais n'est jamais suffisant à lui seul. Ce n'est, dès lors, que par leur cohérence, par le respect de l'ensemble de ces règles et par les contrôles internes et externes (matériels et humains) mis en œuvre aux différents niveaux et aux différents stades, que la régularité de la comptabilité sera établie et opposable⁷⁵².

Cette position est adoptée par la cour de cassation belge en confirmant que le juge du fond « apprécie souverainement en fait si, en dépit de certaines irrégularités, la comptabilité produite par le contribuable peut être tenue pour probante ⁷⁵³ ».

De ce fait, on peut dire que le caractère probant de la comptabilité n'est que relatif et dépend à la fois des textes législatifs qui régissent la comptabilité et des conditions de sa mise en œuvre. En conséquence, la force probante de la comptabilité est toujours présente quelque soit le degré d'irrégularité qui l'entache.

Dans le cas extrême, on trouve qu'en matière commerciale le contenu d'une comptabilité même irrégulièrement tenue par un commerçant peut lui être opposé par les tiers⁷⁵⁴.

Mais, le contenu de cette disposition devrait être interprété de manière restrictive. Autrement dit, une comptabilité irrégulière n'est pas pour autant opposable aux tiers, notamment, le fisc⁷⁵⁵.

2- Le rôle complémentaire des présomptions judiciaires

Si des lacunes en matière de preuve sont enregistrées au niveau des présomptions légales, le rôle du juge est évidemment décisif pour jouer son rôle de créateur de droit et de présomptions judiciaires⁷⁵⁶.

⁷⁵¹ - KONING (F.), *Le redressement fiscal à l'impôt sur le revenu*, [En ligne], Ed. Kluwer, 2003/2004, p.289. Disponible sur : <http://books.google.co.ma/books>, consulté le 01/01/2012.

⁷⁵² - DE WOLF (M.), « *La force probante de la comptabilité sur le plan fiscal* », [En ligne], Disponible sur : <http://www.businessandlaw.be/article476.html>, consulté le 01/01/2012.

⁷⁵³ - Cour de cassation belge, 7 janvier 1993, F.J.F., 93/92, Citée par KONING (F), op.cit., p.289.

⁷⁵⁴ - Article 20 du code de commerce marocain.

⁷⁵⁵ - ABLILA (A.), « *Quelques aspects du régime de la preuve en droit fiscal marocain* », Colloque intitulé «Pratique judiciaire et contentieux de l'imposition», du 28 et 29 mars 2005, p.15. (En arabe).

⁷⁵⁶ - Mais, ce rôle reste évidemment limité du fait que les présomptions judiciaires et les présomptions légales, quoiqu'elles aillent pour élément commun le fait de « tirer d'un fait connu un fait inconnu », elles appartiennent à des ordres juridiques distincts et irréductibles. En effet, les premières appartiennent aux lois ; quant aux autres elles appartiennent aux sentences. Les présomptions légales sont placées, du point de vue juridique, dans un=

En effet, la jurisprudence marocaine est claire en matière de charge de la preuve lorsqu'elle a affirmé que « en règle générale, c'est à l'administration fiscale qu'incombe la charge de preuve, mais le contribuable ne la supporte que dans des cas précis, tels la taxation d'office, la demande de déduction ou d'exonération d'impôts⁷⁵⁷ » ou « s'il accepte les redressements qui lui ont été communiqués ou néglige de notifier son désaccord dans le délai légal de 30 jours⁷⁵⁸ ».

Les présomptions traduisent la conviction du juge et constituent les prémisses logiques de sa décision. Elles n'ont de valeur que pour le cas examiné, ont les formes et le contenu des sentences et peuvent être modifiées à contrario sensu par le juge d'appel⁷⁵⁹. Ainsi, certaines présomptions qui sont le fait de la jurisprudence ont eu pour conséquences la répartition de la charge de la preuve et la détermination de ses moyens.

A titre illustratif, En matière de notification, le juge a rejeté le moyen que le contribuable n'a reçu aucune notification à propos de sa taxation d'office, objet de son recours, en affirmant que si le contribuable ne nie pas qu'il ait entrepris un dialogue avec l'administration et participé personnellement aux investigations entreprises par cette dernière dans son local objet de l'imposition, il est présumé informé des circonstances de l'imposition⁷⁶⁰.

Mais, dans plusieurs cas d'espèce, ces présomptions judiciaires sont contradictoires ou superficielles. Cette situation dénote de la faiblesse du juge en matière fiscale. C'est d'ailleurs le cas lorsqu'il ne dispose pas suffisamment de moyens fiables pour trancher le litige. Généralement il ordonne une expertise en la matière. Ainsi, le rôle de l'expert est décisif dans la plupart des cas, notamment lorsqu'il s'agit de l'estimation de la valeur vénale d'un bien immobilier, d'un fonds de commerce ou de la détermination de l'impôt dû à une imposition forfaitaire.

La difficulté du régime de preuve est due au caractère approximatif et incertain des éléments objets de l'évaluation.

=ordre de normativité supérieur, dans une catégorie dominante et possèdent un degré de généralité majeure, par rapport aux présomptions judiciaires

Réf. COUTURE (E.J.), « *La chose jugée comme présomption légale. Note critique sur les articles 1349 et 1350 du Code civil* », [En ligne], Revue internationale de droit comparé. Vol. 6 N°4, Octobre-décembre 1954. p. 687. Disponible sur : http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_00353337_1954_num_6_4_9089 , consulté le 02/01/2012.

⁷⁵⁷ - Cour d'Appel de Rabat, Arrêt n° 321, Dossier n° 9/06/20, du 23/05/2007, DGI c./DRISSI (H.).

⁷⁵⁸ - C.S.C.A., Décision n° 347, du 05/06/2003 publié dans la R.E.M.A.R.C., n° 3-4/2005, pp.219-220.

⁷⁵⁹ - COUTURE (E.J.), Ibid.

⁷⁶⁰ - Tribunal administratif de Fès, Jugement n° 31/95, dossier n° 77/94, du 8 mars 1995. Cité par ABLIBLA (A.), op. cit, p.21.

De ce fait, si le contrat de vente est la loi des contractants en droit civil, l'omnipotence du droit fiscal lui enlève toute force probante, mais, sans pour autant pouvoir la compenser par une autre même pareille. La question de présomption d'exactitude de la déclaration se trouve ainsi compromise de manière irréversible. On ne peut, en effet, concevoir le fait qu' en cas de concordance entre les décisions des commissions locales de taxation et de la commission nationale de recours fiscal, le juge tranche le litige sur le seul rapport de l'expert qui vienne contrecarrer les décisions de ces commissions. Il en est ainsi dans un cas d'espèce, lorsque la C.N.R.F., comme la C.L.T., a estimé la valeur vénale d'un lot de terrain à 1300 DH le mètre carré, alors que le juge, par le biais d'une expertise, l'a ramené à 1100 DH. Le prix déclaré par le contribuable est de 1000 DH⁷⁶¹. Dans un tel cas, l'expertise, quoiqu'elle soit fondée sur des éléments de comparaison telles les caractéristiques géographiques du lot (la situation, la superficie, la date de cession, etc.), elle peut être interprétée comme un arbitrage, sachant que son déroulement se passe en présence du contribuable et de l'administration fiscale ; ce qui revient à dire que dans pareils cas d'espèces, le juge ne cherche pas à appréhender la valeur vénale exacte du lot, mais il cherche dans les meilleurs des cas une valeur approximative. Evidemment, cette méthode n'est pas sans conséquences négatives sur le calcul de l'impôt du.

Mais, quoi qu'il en soit, le pouvoir d'appréciation de la force des présomptions par le juge s'avère nécessaire pour trancher le litige.

Il en est ainsi, lorsque le contribuable présente le certificat de résidence pour prouver que la durée d'habitation effective dans sa résidence principale est supérieure à 8 ans pour bénéficier de l'exonération de la taxe sur les profits immobiliers (T.P.I.) que lui accorde le C.G.I. dans son article 63 (B, §1). Ce dernier exonère de l'impôt «le profit réalisé sur la cession d'un immeuble ou partie d'immeuble occupé à titre d'habitation principale depuis au moins huit ans au jour de ladite cession, par son propriétaire ou par les membres des sociétés à objet immobilier réputées fiscalement transparentes au sens de l'article 3-3° du C.G.I. ».

Dans un cas d'espèce, le juge a prévalu ce document comme pièce justificative de l'habitation effective de la résidence sur le procès d'investigation effectué par les agents du fisc⁷⁶².

⁷⁶¹ - TA de Rabat, jugement n° 1330, Dossier n° 5/03 ش ض du 29/09/2005, BENAMGHAR (S.) c./D.G.I.

⁷⁶² - T.A. de Casablanca, jugement du 22/09/2004, cité par : ABLILA (A.), op.cit., p.17.

Mais, quoique cette présomption paraisse fondée, il est toujours possible que le contribuable de mauvaise foi recourrait à des manœuvres frauduleuses pour acquérir illégalement ce document auprès des services compétents.

De ce fait, il est indispensable de procéder à des mesures d’instruction en les confrontant avec les résultats des commissions de recensement. Un tel procédé permettrait au tribunal de vérifier l’exactitude des allégations présentées par les différentes parties au litige et défendre ainsi les intérêts de la trésorerie de l’Etat en luttant contre la fraude fiscale⁷⁶³.

Il en est de même lorsque la preuve de cessation de l’activité incombe au contribuable. Dans plusieurs cas d’espèce, ce dernier fournit une attestation administrative attestant de la cessation de l’activité. Mais le problème que pose ce type de présomptions, c’est que d’une part, il y’a parfois un grand déphasage entre le fait de cessation de l’activité et la date de délivrance de l’attestation et, d’autres part, le fait de faire prévaloir ce type de document contredit la règle qui lie la preuve de certains faits aux présomptions légales.

En effet, la présentation d’une attestation administrative ne peut pas faire abstraction aux dispositions de l’article 150 du C.G.I. disposant que Les contribuables imposables à l’impôt sur le revenu, ou qu’ils en soient exonérés au titre d’une activité professionnelle, sont tenus de souscrire la déclaration du revenu global et l’inventaire des biens conforme à l’imprimé-modèle établi par l’administration, lorsqu’ils cessent l’exercice de leur activité professionnelle, cèdent tout ou partie de leur entreprise ou de leur clientèle ou lorsqu’ils en font apport à une société relevant ou non de l’impôt sur les sociétés, dans un délai de quarante cinq (45) jours, à partir de la réalisation de l’un des changements précités, .

Les contribuables doivent joindre à ces documents, s’il y a lieu, une copie certifiée conforme de l’acte de cession des biens précités.

C’est d’ailleurs la position du juge administratif quand ‘il a affirmé dans un arrêt que *« l’intimé prétend que l’attestation qui lui est délivrée par les services compétents attestent qu’il n’a pas exercé l’activité de commerce dans le local objet de l’imposition litigieuse depuis 1989. Mais, en vertu des dispositions du deuxième paragraphe de l’article 31 de la loi 17.89, les contribuables qui cessent d’exercer une activité professionnel sont tenus de souscrire une déclaration du revenu global ainsi que l’inventaire des biens dans un délais de 45 jours. Or, l’intimé n’a pas souscrit de déclaration conforme à l’imprimé modèle établi par*

⁷⁶³ - OULED HADJ (M.), *Le contentieux de l’assiette de l’impôt sur le revenu professionnel*, mémoire en vue de l’obtention du master en droit des contentieux à vocation économique, Université Mohamed 1^{er}, F.S.J.E.S., Année universitaire 2008, p.15.

l'administration et l'attestation administrative porte la date du 23/03/1993 qui est postérieure à celle du fait de cessation de l'activité professionnelle ⁷⁶⁴».

Le juge fiscal doit donc faire preuve d'audace et de perspicacité en matière de créativité pour conforter le régime de preuve par son apport de présomptions. D'ailleurs, cette attitude n'est pas étrange au juge fiscal marocain. En effet, à l'instar de la jurisprudence française, la jurisprudence marocaine a hissé au rang de présomption la théorie de l'acte anormal de gestion. Ainsi, le juge considère comme acte anormal de gestion : l'abandon de créances ou d'intérêts, l'octroi de crédits sans intérêts, dépenses injustifiées dans leurs principes, dépenses ou dividendes exagérés dans leurs montants, etc.

Dans un arrêt du 21/06/2001, la chambre administrative a donné gain de cause à l'administration fiscale en concluant que « les primes exagérées dans leurs montants octroyées par la société requérante à ses cadres, d'autant plus qu'ils bénéficient d'indemnités forfaitaires mensuellement en contrepartie des repas et du transport, est un acte anormal de gestion. De ce fait, l'administration fiscale est en droit de réintégrer ces primes dans la base imposable à l'impôt sur le revenu en tant que salaire additionnel » ⁷⁶⁵.

Cette jurisprudence a été consacrée par les tribunaux de première instance de manière encore plus claire. En effet, dans un jugement du tribunal administratif de Casablanca, le juge a affirmé que « dès lors que la société requérante n'a pas écarté le fait qu'elle a octroyé à la société "K" un crédit avec un taux de 9% inférieur à 9,5%, taux du crédit dont elle a bénéficié auprès d'une autre société en vue de financer ses projets, elle contredit le principe selon lequel, les dirigeants des sociétés ne peuvent pas agir à l'encontre des intérêts de leurs sociétés. De telles opérations constituent ainsi un acte anormal de gestion » ⁷⁶⁶.

Néanmoins, malgré ces progrès louables, le renforcement du régime de preuve est d'un abord difficile notamment lorsque le juge est confronté à des cas d'espèces où les pièces justificatives font défauts. C'est le cas notamment des contribuables soumis au régime forfaitaire et qui ne tiennent pas de comptabilité.

Ainsi, si les règles de dévolution de la charge de la preuve permettent de désigner la partie perdante : celui qui supporte la charge de la preuve est celui qui perd le litige. Or ces contribuables sont, par construction, dans une situation d'infériorité par rapport à l'administration fiscale, on ne saurait donc imaginer comment peuvent-ils avoir gain de cause

⁷⁶⁴ - C.A. de Rabat, Arrêt n° 331, Dossier n° 54/06/9, du 23/05/2007, YOUSFI (M.) c. /D.G.I.

⁷⁶⁵ - C.S.C.A., décision n° 823, du 21/06/2001. Cité par : ABLILA (A.), op.cit., p.22.

⁷⁶⁶ - T.A., dossier n° 1367/2003, du 14/04/2004, Cité par : ABLILA (A.), op.cit., p.22.

devant une administration bien armée juridiquement et il n'est pas sûr que l'on obtienne au bout du compte un régime de preuve plus équitable⁷⁶⁷.

Ceci étant, si l'on considère l'équité au sens d'une égalité des armes entre l'administration et le contribuable, il est évident que la preuve constitue une contrainte lourde pour tous les contribuables, que ceux-ci aient ou non respecté leurs obligations. Sur ce point, le déséquilibre entre le contribuable et l'administration est bien réel⁷⁶⁸.

B- Evacuer le facteur subjectif des composantes de la décision d'imposition

Si le renforcement du régime de preuve est une nécessité impérieuse pour asseoir un procès fiscal relativement équitable, il demeurera sans doute insuffisant tant que les pratiques discrétionnaires font partie intégrante du comportement des agents du fisc (1) et que les cas de divergence entre les modalités de gestion des résultats comptables et de gestion fiscale sont notables (2).

1- Circonscrire le pouvoir discrétionnaire des agents fiscaux

Comme nous l'avons déjà montré tout au long de ce travail, l'ampleur du pouvoir d'appréciation de la capacité contributive du contribuable dépend de la marge du pouvoir discrétionnaire dévolu à l'administration fiscale. Celle-ci peut ainsi choisir entre plusieurs démarches qui ne lui sont pas dictées à l'avance par le droit pour prendre ses décisions en matière de détermination de la base imposable.

Dans un tel contexte truffé d'opérations ambiguës s'affrontent les intérêts contradictoires du fisc et du contribuable. Ainsi, la rationalité apparente du droit s'avère insuffisante pour prendre en compte leurs argumentations lorsqu'ils expriment des opinions contradictoires voire illogiques⁷⁶⁹.

De ce fait, il se crée une zone d'incertitude dont la gestion dépend, certes, du degré de précision de la norme fiscale qui la régit, mais elle dépend surtout de la compétence de l'agent du fisc à la maîtriser. En effet, ce dernier doit faire preuve de perspicacité pour qu'il puisse réussir la traduction de la parcelle de pouvoir qu'il détient dans la réalité puisqu'il est systématiquement confronté à une multitude de situations complexes générées soit par une matière imposable difficile à cerner, soit par l'absence partielle ou totale de la comptabilité du

⁷⁶⁷ - MIGNON (E.M.), op. cit., pp. 60-61.

⁷⁶⁸ - Ibid.

⁷⁶⁹ - LAMBERT (T.), *La vérification fiscale personnelle*, op.cit., p131.

contribuable, soit par l'équivocité des textes législatifs, soit par la complexité du régime d'imposition mis en œuvre, etc.

Le concept de "zone d'incertitude", que nous avons emprunté à la théorie des organisations, principalement aux travaux de Michel CROZIER⁷⁷⁰, met en évidence le degré de liberté et d'autonomie et donc de pouvoir laissé aux agents du fisc pour forger une décision. Or tout acteur individuel ou collectif a tendance à utiliser ces zones d'incertitude pour augmenter son pouvoir⁷⁷¹.

Un tel comportement a de fortes chances de se transformer en arbitraire et c'est la raison pour laquelle il s'avère nécessaire de renforcer l'action législative et administrative en faveur de la sécurité juridique du contribuable et de la sauvegarde des intérêts du Trésor public. Outre ces mesures primordiales, l'effort de l'administration fiscale doit se concentrer sur les instructions à vocation pédagogique et d'encadrement pour évacuer les facteurs subjectifs des composantes de la décision de l'agent du fisc et adopter « une bonne structure de gouvernance qui vise à contrôler et discipliner les actions des agents »⁷⁷².

Une telle subjectivité dans la prise de décision pourrait dans une large mesure léser et le contribuable et le Trésor, comme elle peut faire perdre toute légitimité au fisc et générer ainsi une atmosphère conflictuelle entre le contribuable et l'administration fiscale qui débouche généralement sur un contentieux fiscal.

D'ailleurs cette situation conflictuelle s'est manifestée lors d'une rencontre organisée par l'administration fiscale à l'occasion de la présentation de la loi des finances pour l'année budgétaire 2011 pour en expliquer la teneur et mettre en évidence les nouvelles mesures qu'elle a apportées. Lors du débat, les contribuables ont contesté de manière virulente les redressements systématiques de leurs déclarations qui concernent les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles en vue de calculer la taxe sur les profits immobiliers (T.P.I.). La zone d'incertitude dans laquelle les agents du fisc opèrent est si large qu'ils ont toute latitude de décider de leur gré de procéder ou non au redressement desdites déclarations.

⁷⁷⁰ - CROZIER (M.), *Le phénomène bureaucratique*, Paris, Edition du Seuil, 1963, pp. 196 et s.

⁷⁷¹ - BENSOUDA (N.), *Analyse de la décision fiscale au Maroc*, op.cit., p.24.

⁷⁷² - DAOUD (I.B.) & OMRI (M.A.), *Divergence comptabilité-fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis*, 32^{ème} congrès de l'A.F.C. (Association Française de Comptabilité), « comptabilité, économie et société », [En ligne], Montpellier 10 et 11 mai 2011, Disponible sur : http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/64/68/00/PDF/Bouaziz_Daoud.pdf, consulté le 10/01/2012.

En réponse à une question portant sur ce sujet, tout en soulignant la difficulté que pose la question⁷⁷³, le directeur général des impôts a estimé que l'élaboration d'un tableau de prix de référence pourrait dans une large mesure orienter et rationaliser le pouvoir décisionnel de l'agent du fisc.

Mais, pour qu'une telle proposition soit fiable, nous estimons que le tableau des prix de référence proposé devrait être élaboré et actualisé par le concours des principaux acteurs de l'immobilier, notamment les notaires, les Adouls et les agents immobiliers, puisqu'ils traitent de la quasi-totalité de ces transactions.

Si la délimitation du pouvoir discrétionnaire de l'agent fiscal est un facteur essentiel pour asseoir plus de rigueur dans le processus de détermination de la matière imposable, cet objectif ne pourrait être réalisé tant que d'autres paramètres ne sont pas pris en considération. Il s'agit notamment de la divergence entre la fiscalité et la comptabilité. L'atténuation d'une telle divergence est primordiale pour atteindre un tel objectif.

2- Atténuer la divergence fiscalité comptabilité

Dans la première partie de ce travail⁷⁷⁴, nous avons soulevé l'ampleur de l'impact de la divergence des paramètres régissant la comptabilité et la fiscalité sur le degré d'incertitude de la matière imposable.

Cela est dû au fait que la matière imposable est le résultat d'une corrélation à double aspect puisqu'elle relève à la fois de règles comptables et fiscales mais comporte également une dimension politique et économique. Néanmoins, elle s'avère complexe car ambivalente puisque les règles comptables impactent la fiscalité et, a contrario, les règles fiscales impactent la comptabilité⁷⁷⁵.

Autrement dit, La comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes, qui partagent les mêmes concepts mais répondant à des objectifs différents. En ce sens que la comptabilité permet de mesurer les résultats de l'entreprise à travers le recensement des flux économiques. Elle a pour objectif la description de sa situation financière, l'état de son patrimoine ainsi que de ses performances. La comptabilité financière a pour but aussi de satisfaire les besoins des investisseurs à risque, les actionnaires et les bailleurs de fonds.

⁷⁷³ - Rencontre organisée à la chambre de commerce, d'industrie et de services d'Oujda- région de l'oriental marocain, pour expliquer les nouvelles mesures de la loi de finances 2011, Oujda le 04/04/2011.

⁷⁷⁴ - Voir supra, pp.133-134.

⁷⁷⁵ - REVAULT (P.), « *La connexion comptabilité fiscalité, à la fois simple et complexe, est-elle pérenne ?* », [En ligne], <http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article489>, consulté le 12/01/2012.

La fiscalité a pour but de déterminer les principes et règles d'évaluation du bénéfice imposable et les modalités de taxation de celui-ci. En l'occurrence, des divergences au niveau des résultats, le résultat comptable et le résultat fiscal sont très concevables⁷⁷⁶.

Outre ces divergences de nature disciplinaire inhérente à l'autonomie du droit fiscal et du droit comptable, l'incertitude grevant la détermination de la matière imposable est d'autant plus importante que les zones d'incertitudes et de non droit sont les caractères majeurs des réglementations comptables et fiscales au Maroc.

En effet, dans la réalité, la fiabilité de l'information comptable n'est que relative et manque de sincérité et d'exactitude. Ceci implique un problème d'asymétrie de l'information dans les entreprises. La pratique est désormais courante pour les contribuables de tenir des comptabilités différentes : la première qui présente la situation exacte de l'entreprise, la deuxième qui est élaborée à l'intention de l'administration fiscale, et la troisième destinée aux institutions financières ou bailleurs de fonds⁷⁷⁷.

A titre illustratif, le contribuable peut être tenté de réduire frauduleusement son actif net en ne mentionnant pas certains biens lui appartenant et affectés à son entreprise, ou en les sous-évaluant. Ce procédé est souvent utilisé pour les stocks de marchandises⁷⁷⁸.

La fiabilité de l'information comptable, objectif ultime recherché par l'administration fiscale, ne peut être réalisée que dans le cas où « Les états de synthèse donnent une image fidèle des actifs et passifs ainsi que de la situation financière et des résultats de l'entreprise. A cette fin, ils doivent comprendre autant d'informations nécessaires pour donner une image fidèle des actifs et passifs ainsi que de la situation financière et des résultats de l'entreprise. Lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner une telle image fidèle, des informations complémentaires doivent être données⁷⁷⁹ ».

Mais, la conception de l'image fidèle, quoiqu'elle paraisse assez consistante pour refléter aussi réellement que possible la réalité économique de l'entreprise, elle demeure néanmoins insuffisante. En effet, l'image fidèle pourrait occulter des manipulations

⁷⁷⁶ - DAOUD (I.B.) & OMRI (M.A.), *Divergence comptabilité-fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis*, op.cit., p.2.

⁷⁷⁷ - DJONGOUE (G.), « *Fiabilité de l'information comptable et gouvernance : une analyse de l'audit légal dans les entreprises camerounaise* », [En ligne], Colloque international, *La gouvernance : Quelles pratiques promouvoir pour le développement économique de l'Afrique*, Université catholique de Lille, Lille (France), 3 novembre 2007, p.2. Disponible sur : <http://www.idealasso.org/fiches/d.pdf>, consulté le 16/11/2011.

⁷⁷⁸ - AFSCHRIFT (T.), *L'impôt des personnes physiques*, op.cit., p.283.

⁷⁷⁹ - Article 11 de la loi n° 9-88 relatives aux obligations comptables des commerçants.

comptables motivées par la tendance de la plupart des entreprises à contrôler la gestion du résultat afin d'influer sur les différents opérateurs économiques et politiques.

Ainsi, une telle limite de la conception de l'image fidèle requiert une sincérité objective en matière fiscale que ce soit dans une acception stricte ou large et qui « *selon laquelle sont sincères des documents financiers tels que les établirait un professionnel, indépendant, de bonne foi, placé devant les problèmes techniques et l'interprétation qui s'y attache* »⁷⁸⁰.

La sincérité devient un critère qualitatif d'appréciation devant une « image fidèle » qui peut être trompeuse. Il y a au départ, un inévitable degré de subjectivité, parce qu'il est inconcevable d'arriver à éliminer la sensibilité de l'action de l'entrepreneur. L'intérêt recherché derrière l'établissement des états de synthèse influence sa décision et son comportement⁷⁸¹.

La complémentarité de ces deux notions vient en quelque sorte atténuer les divers aspects de divergence entre la comptabilité et la fiscalité. Ce qui nécessite un effort de la part du législateur pour mettre en exergue ces aspects et de légiférer dans le sens d'un rapprochement des règles comptables et fiscales en écartant les complications des imbrications des deux disciplines lors du calcul du résultat fiscal.

Cette imbrication est d'autant plus grave que l'article 23 de la loi relative aux obligations comptables des commerçants autorise l'administration fiscale à rejeter la comptabilité qui n'est pas tenue conformément aux prescriptions de ladite loi et faire courir ainsi le risque d'une emprise excessive de la fiscalité sur la comptabilité, notamment lorsque les dispositions de cette dernière n'ont plus l'objectif de lui assurer son autonomie mais de mieux cerner les informations servant à déterminer la base imposable.

Le rôle du législateur consistant à trouver les formules adéquates pour asseoir une synergie entre les deux disciplines s'avère donc nécessaire dans un contexte économique qui évolue très vite.

Paragraphe 2 : La nécessité d'une véritable restauration normative du consentement à l'impôt

L'adhésion du contribuable à la norme fiscale est une condition sans quoi non la matière imposable ne pourrait être appréhendée de manière rigoureuse. Ainsi, le consentement du contribuable est sollicité pour cerner aussi exactement que possible ses revenus. Un tel

⁷⁸⁰ - CHAOUI (B.), *L'interprétation comptable*, [En ligne], mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme national d'expert comptable, I.S.C.A.E., 2006, p.31. Disponible sur : www.abhato.net.ma/index.php/fre/content/download/.../wfl1.pdf

⁷⁸¹ - ZAHIRI (Y.), op.cit. p.545.

consentement est conditionné par l'ancrage d'une culture démocratique (A) où les parlementaires détiennent véritablement le pouvoir fiscal encadrant strictement la volonté des citoyens contribuables (B).

A- Le consentement à l'impôt est corollaire d'un environnement démocratique

L'importance d'un environnement démocratique est primordiale pour que le citoyen contribuable manifeste volontairement une attitude d'attachement aux institutions et participe au bien être général de sa communauté en contribuant aux dépenses publiques. Ainsi, la conception de l'impôt par les contribuables dépendrait de l'état de l'environnement démocratique duquel découlent les représentations de l'impôt. Sous un régime autoritaire, l'impôt pourrait être perçu comme un tribut⁷⁸² insupportable. Alors que dans un environnement de démocratie participative, l'impôt est pour le contribuable une contribution. Il juge légitime de financer les institutions et les politiques publiques. C'est là une forme de consentement à l'impôt attestant d'un civisme fiscal⁷⁸³.

Dans le même sens, le conseil des prélèvements obligatoires français, cherchant à expliquer les raisons pour lesquelles, globalement, les citoyens des Etats de l'OCDE ont tendance à respecter leurs obligations fiscales, a confirmé que cette tendance spontanée au civisme fiscal peut trouver son explication dans l'existence de normes culturelles et sociales. Ainsi, le conseil a considéré que la culture démocratique qui s'est développée historiquement dans les pays de l'OCDE a débouché sur une obligation, ressentie par une majorité de citoyens de ces Etats, de contribuer aux dépenses publiques. Le corollaire de cette obligation étant que celle-ci est décidée par les représentants des citoyens et qu'elle fait l'objet d'un contrôle. Ce constat est d'ailleurs confirmé par une étude économique qui a estimé que c'est en suisse et aux Etats- unis que l'on trouve les niveaux les plus élevés de civisme fiscal en le reliant à la tradition de « démocratie directe », y compris en matière fiscale, dans ces deux Etats⁷⁸⁴.

A l'instar de la majorité des pays en développement, le Maroc est en transition vers la démocratie, ce qui explique donc le degré d'incivisme fiscal qui sévit au sein de la société.

⁷⁸² - Impôt existant depuis l'ère de l'empire romain, imposé pour une raison de financement des guerres.

⁷⁸³ - MARC (L.), « *L'impôt, l'Etat, et la Société : La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste* ». Paris. Editions Economica. Collection Finances Publiques.2010. Page 253. Cité par : KARIMI (L.), « *Culture de civisme fiscal, Management Public, et intégration euro méditerranéenne : Le cas des réformes fiscales au Maroc.* », Quatrième Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public, Rabat le 13 et 14 octobre 2011, p.14.

⁷⁸⁴ - Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, mars 2006, p.18.

Une telle démocratisation du pays est d'ailleurs tributaire de plusieurs facteurs qui représentent un défi pour l'Etat du Maroc. Ainsi, Les progrès de la démocratie ne pourraient être accélérés que par la hausse du niveau d'instruction de la population et l'ouverture croissante de la société sur son environnement à condition, toutefois, de dépasser les obstacles ou dysfonctionnements actuels liés au paysage politique, à la justice et à la gestion publique. Mais, c'est surtout le niveau de l'indice de perception de la corruption qui relève un vrai problème pour les pouvoirs publics et ce malgré les réformes enclenchées pour moraliser l'administration, la justice et les affaires⁷⁸⁵.

La démocratie politique – à travers les élections- peut donc jouer un rôle important dans la mesure où celle-ci rend le gouvernement en place imputable de son bilan devant l'opinion publique qui peut sanctionner. De plus, la mise en place d'une agence publique autonome – agence de lutte contre la corruption par exemple - chargée, à travers des critères et des normes bien précis, d'évaluer les politiques publiques en terme de transparence et d'efficacité peut s'avérer utile dans certains cas⁷⁸⁶.

La promotion d'un environnement démocratique s'avère donc une nécessité pour restaurer le civisme fiscal et remettre le pouvoir fiscal entre les mains de ses véritables détenteurs, à savoir les citoyens contribuables par le biais de leurs représentants élus de manière strictement démocratique. Dans ce contexte, l'appréhension de la matière imposable ne serait plus l'apanage du comportement subjectif des agents de l'administration, mais le fruit de tout un processus consensuel issu d'une légalité réelle et conforté par le civisme spontané du contribuable.

B- Vers un parlement qui détient véritablement le pouvoir fiscal

Selon la tradition parlementaire, le pouvoir fiscal est détenu par une ou plusieurs assemblées représentatives ; c'est au Parlement et nulle part ailleurs que se fait la loi fiscale, cela sur la base du principe du consentement de l'impôt tel qu'il fut, par exemple, posé en France par l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789⁷⁸⁷ qui en a délimité les contours :

⁷⁸⁵ - MOULINE (A. T.) & LAZRAK (A.) et al. , Rapport sur les perspectives du Maroc à l'horizon 2025 : *pour un développement humain élevé*, à l'occasion du Cinquantenaire de l'Indépendance du Royaume du Maroc, p.41.

⁷⁸⁶ - EL MALKI (T.), *Environnement des entreprises, responsabilité sociale et performance : analyse empirique dans le cas du Maroc*, thèse de doctorat Es sciences économiques, Université Aix-Marseille, présenté et soutenue publiquement le 13/12/2010, p.74.

⁷⁸⁷ - BOUVIER (M.), « conditions de la légitimité du pouvoir fiscal aujourd'hui », Assises nationales sur la fiscalité, op. Cit. p.107.

« Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

D'ailleurs L'extension de la démocratie parlementaire depuis le XIXe siècle garantissait que le principe de l'autorisation parlementaire pour la fiscalité et les dépenses publiques devienne un élément constitutionnel fondamental du système de gouvernement dans tout pays démocratique⁷⁸⁸.

Mais, dans la réalité, l'élaboration de la norme fiscale se fait hors des chambres des représentants de la nation, quoique, en apparence, c'est le parlement, en vertu des dispositions de la constitution marocaine, qui est l'auteur de la législation fiscale. Or cette situation n'est pas le fait du hasard, mais, elle est le résultat d'une multitude de contraintes à la fois objectives et subjectives.

En effet, le rôle normatif du parlement se trouve amenuisé du fait même de la constitution qui lui octroie le pouvoir de la législation fiscale. Ainsi, en vertu des dispositions de ses articles respectifs 75 et 71, la nouvelle constitution du Maroc votée en 2011 dispose que le parlement vote la loi des finances et qu'il est du domaine de la loi, outre les autres matières qui lui sont expressément dévolues par d'autres articles de la constitution, le régime fiscal et l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impôts. Le principe de consentement se trouve ainsi consacré par l'acte de vote du parlement, organe de la représentation nationale. Mais, dans son article 77, la même constitution consacre la prédominance du gouvernement en le dotant du pouvoir d'opposer au parlement, de manière motivée, l'irrecevabilité à toute proposition ou amendement formulés par les membres du parlement lorsque leur adoption aurait pour conséquence, par rapport à la loi de finances, soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation des charges publiques. Ainsi, la liberté d'action de l'administration fiscale se trouve renforcée au détriment de celle des parlementaires.

D'ailleurs, ce déclin de compétences des parlementaires a été consacré par les différentes constitutions du Maroc⁷⁸⁹. Les dispositions des articles consacrant la prédominance de l'exécutif sur le législatif dans les constitutions précédentes ont été

⁷⁸⁸ - WEHNER (J.), *Efficacité de l'examen financier : le rôle du parlement dans les finances publiques*, Programme de formation de l'institut de la banque mondiale (W.B.I.) pour le personnel parlementaire.

⁷⁸⁹ - Le Maroc a connu depuis son indépendance en 1956 six constitutions promulguées respectivement en 1962, 1970, 1972, 1992, 1996 et 2011.

A titre illustratif, cette prépondérance du gouvernement sur le parlement est reprise par l'article 50 de la constitution de 1972 ; l'article 51 de la constitution marocaine de 1996.

purement et simplement reprises à la lettre par les dispositions de l'article 77 de la nouvelle constitution et n'ont jamais fait l'objet de révision, et ce à l'instar des dispositions de l'article 40 de la constitution française de 1958 qui ont résisté à toute tentative de révision.

L'article 40 de la Constitution française interdit aux parlementaires de proposer, d'une part, la création d'une charge publique, et, d'autre part, la diminution d'une ressource publique qui ne serait pas compensée. Cette limitation constitutionnelle du droit d'initiative financière des parlementaires vise à « *éviter que des dispositions particulières ayant une incidence financière directe puissent être votées sans qu'il soit tenu compte des conséquences qui pourraient en résulter sur l'ensemble des finances publiques*⁷⁹⁰ ».

Dans le cas du Maroc, le champ d'application de l'article 77 peut être aussi large que le souhaite le gouvernement du moment qu'il pourrait l'appliquer chaque fois qu'il juge opportun d'opposer son irrecevabilité à toute initiative qu'il estime qu'elle a des incidences financières positives.

Cette atteinte à la compétence du parlement est d'autant plus grave que les dispositions de l'article 77 peuvent être invoqués quelque soit la date à laquelle prend effet la perte des recettes ou l'accroissement des dépenses, qu'il s'agisse de proposition de loi antérieure au vote de la loi de finances ou en cours de l'exercice budgétaire. L'initiative de la loi fiscale devient une affaire du gouvernement, le soin de la préparer est confié au ministre des finances d'une façon globale⁷⁹¹.

D'une manière générale, les critiques relatives à la procédure de la décision politique en matière fiscale portent sur deux points : en premier lieu, le principe du consentement de l'impôt est mis en cause par l'importance du pouvoir réglementaire, voire de l'administration, agissant comme de quasi-législateurs, en matière fiscale. Il n'a donc qu'une valeur artificielle. En second lieu, - et c'est le principe même du consentement de l'impôt qui est ici contesté et finalement le système politique dans lequel il s'insère- il procède d'une loi de la majorité considéré au fond comme pernicieuse, voire d'essence totalitaire, dès lors que 51% de la population peuvent imposer n'importe quoi à 49% restant.

De ce fait, les deux critiques se rejoignent en condamnant finalement un processus de décision fiscal qui, selon elles, ne permet pas réellement aux citoyens de s'exprimer. Dans le cadre d'un système électoral majoritaire, où gouvernement et majorité parlementaire

⁷⁹⁰ - Décision n° 75-57 DC du 23 juillet 1975 du Conseil constitutionnel français.

⁷⁹¹ - TIALATI (A.), *L'administration fiscale marocaine*, op. cit., p.175.

appartiennent à la même coalition ou au même parti, le gouvernement détient en réalité le pouvoir de décision⁷⁹².

Par ailleurs, si on fait abstraction à ces contraintes d'ordre objectif qui limitent le pouvoir fiscal du parlement, la perte d'une part non négligeable de sa capacité normative est due à la technicité fiscale qui échappe à la connaissance des parlementaires.

Ainsi, bien que les mesures fiscales soient votées par le parlement, la technicité de l'impôt qui constitue un sujet particulièrement sensible fait que le gouvernement garde la haute main sur l'initiative des projets et par conséquent sur la décision fiscale. Tout en usant de son droit d'amendement, le parlement prend rarement l'initiative en la matière, les textes votés étant la plupart du temps d'origine gouvernementale⁷⁹³.

Pour mettre en exergue le caractère hégémonique de l'administration sur la décision fiscale, nous pouvons évoquer, à titre illustratif, une proposition du directeur des impôts qui est allé jusqu'à éluder des parlementaires leur droit d'amendement en leur proposant le type de vote qui devrait être adopté pour faire passer le projet de loi des finances que le gouvernement propose.

En effet, à l'occasion d'une rencontre à l'initiative de l'ordre des experts comptables et de la chambre de commerce belgo-luxembourgeoise, le directeur n'a pas toléré l'attitude des parlementaires puisque, selon lui, il est difficile de faire passer la réforme fiscale que le gouvernement a proposé au parlement. Il invoque ainsi le cas de la révision de l'IR pour alléger la charge fiscale des salariés. Cette décision nécessite en contrepartie de puiser dans des niches économiques en plein essor. Il estime que l'attitude du parlement paralyse tout effort de réforme et maintient le statu quo puisqu'il tolère très mal le relèvement fiscal sur n'importe quel secteur productif. A cet effet, il propose un vote bloqué, qui limiterait la modification des réformes contenues dans la loi de Finances et contraindrait les parlementaires à les accepter ou les refuser en bloc⁷⁹⁴.

La complexité de la norme fiscale et l'inflation législative résultant dans une large mesure des modifications fréquentes sont le talon d'Achille des parlementaires.

D'ailleurs, depuis 1984, date de la réforme fiscale, les techniques fiscales ont connu des transformations tant au niveau de l'assiette qu'au niveau de la liquidation. La réforme visait

⁷⁹²- BOUVIER (M.), ASCALASSAM (M.C.) & LASSALE (J.P.), *Finances publiques*, 6^{ème} édition, L.G.D.G., Paris, p.678.

⁷⁹³ - Ibid., pp.617-618.

⁷⁹⁴ - L'ECONOMISTE, Édition N° 2224 du 01/03/2006.

la simplification et l'harmonisation du système fiscal, mais ces objectifs sont encore loin d'être atteints.

« A cet égard, la compréhension des mécanismes fiscaux, de plus en plus sophistiqués, demeurent d'un abord difficile sans un certain savoir de la culture fiscale. Le parlementaire qui ne peut être toujours le spécialiste fiscal, vote la loi fiscale, au regard d'un certain nombre de considérations qui parfois lui échappent, que par une compréhension minutieuse des détails de la loi. Ceci est soulevé pour le parlement d'un pays développé, on imagine très bien ce que peut être la culture fiscale des parlementaires marocains⁷⁹⁵ ».

Les parlementaires doivent donc être habilités à effectuer une analyse indépendante du budget s'ils veulent participer réellement au processus. Même lorsque le Parlement dispose des pouvoirs juridiques et de l'espace politique lui permettant de façonner les budgets, il a besoin d'une capacité analytique pour faire les bons choix budgétaires⁷⁹⁶.

Mais ces difficultés qui s'imposent en amont de la décision fiscale ne doivent pas nous empêcher de remédier aux défaillances du système d'évaluation de la matière imposable en cherchant la réduction de sa marge d'incertitude par l'instauration de la bonne gouvernance en aval de la décision fiscale.

Une telle gouvernance doit nécessairement tenir compte de l'influence des groupes de pression sur la l'évaluation de la matière imposable.

⁷⁹⁵ - TIALATI (A.), L'administration..., op.cit., p.171.

⁷⁹⁶ WEHNR (J.) & BYANYIMA (W.), *Parlement, budget et genre, Guide pratique à l'usage des parlementaires*, [En ligne], n°6, 2004, Contribution de l'Union Interparlementaire (UIP), PNUD, institut de la banque mondiale (IBM), Fond des Nations unies pour les Femmes, p.85. Disponible sur : =

Section II: La concertation en matière fiscale, une composante fondamentale du pouvoir fiscal démocratique

L'administration fiscale, organe exécutant la politique fiscale du gouvernement, est, en réalité, un quasi- législateur en amont de la décision fiscale. Elle jouit ainsi d'un large pouvoir fiscal. La rationalisation de son action est une garantie pour la sécurité juridique du contribuable. Une telle rationalisation est d'autant plus nécessaire que l'amplitude de la marge de manœuvre de l'agent fiscal en matière de détermination de la matière imposable est grande. L'implication du contribuable dans le processus décisionnel fiscal n'est pas sans intérêt pour une meilleure appréhension de la matière imposable. S'il est impératif que seules les dispositions fiscales doivent, en principe, régir la relation entre le contribuable et l'administration fiscale, la contrainte du caractère opaque et complexe de la norme fiscale est une raison suffisante pour recourir à d'autres moyens de règlement des litiges tels le dialogue et la concertation (**paragraphe 1**). Dans plusieurs cas, l'évaluation de la matière imposable pourrait résulter d'un commun accord entre le contribuable et l'administration fiscale (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : La concertation : une démarche recommandée pour tout pouvoir fiscal démocratique

Pour qu'elle soit acceptée par ses destinataires, la décision fiscale devait être le résultat d'un processus de concertation raisonnée entre l'administration fiscale et les autres acteurs en matière fiscale. La concertation est ainsi un élément fondamental de tout pouvoir fiscal démocratique (**A**). Mais la concrétisation d'une telle démarche nécessite préalablement un système fiscal simplifié à la portée de tous les acteurs fiscaux (**B**).

A- Fonder le pouvoir fiscal sur la concertation

On entend par concertation fiscale, « la conception et la mise en œuvre d'une réforme fiscale supposent une concertation en amont, avant la discussion parlementaire, mais aussi une concertation en aval pour la mise au point technique. Elles sont suivies, enfin, d'une campagne d'information, plus ou moins importante selon l'ampleur de la réforme⁷⁹⁷ ».

⁷⁹⁷ - TALY (M.), « *Dans le labyrinthe de la décision fiscale* », [En ligne], Revue Sociétal, n°33, 3^{ème} trimestre, 2001, p. 16. Disponible sur : http://www.institutentreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Fiscalit_/Societal_33/fiscataly1.pdf , consulté le 2/02/2012.

S'il est une décision où la concertation devrait être la règle, il ne pourrait s'agir que de la décision fiscale. En effet, la concertation est devenue une composante fondamentale des démarches des projets pour les gouvernements des sociétés démocratiques. L'opportunité de la démarche en matière fiscale est avérée. Les contribuables peuvent percevoir les éventuelles difficultés pratiques de la législation. Ils sont également bien placés pour souligner le caractère potentiellement injuste ou trop lourd de certaines dispositions, permettant ainsi au décideur de faire des choix éclairés. La préparation en commun des décisions est à même de réduire certains risques inhérents au processus démocratique : il est toujours plus facile de contester un projet lorsque celui-ci n'a pas été concerté⁷⁹⁸.

La concertation devrait en principe être la règle tout le long du processus de la décision fiscale. L'administration fiscale doit normalement entreprendre des consultations à propos d'une réforme ou d'un projet de loi avec toutes les parties prenantes en vue d'aboutir dans les meilleurs cas à un consensus. Mais, malheureusement, la pratique des consultations dans le cas du Maroc, à l'instar de certains pays même développés, comme la France, se fait généralement avec les groupes de pression les plus puissants et mieux organisés, tels la C.G.E.M., les professionnels de l'immobiliers, etc., et elle est souvent officieuse et réduite ; ce qui n'est pas sans effets négatifs sur l'équité du système fiscal dans sa globalité et le civisme des contribuables.

Certains pays ou communautés dont la démocratie est ancrée dans la culture des citoyens et de l'Etat, tels la Grande Bretagne et la commission européenne, pratiquent la consultation officielle et générale sur la base de livres verts (*Green papers*) ou de livres blancs.

Le livre vert est un document de travail qui contient différentes propositions destinées à faire l'objet de discussions et de commentaires par les parties intéressées, organismes professionnels, associations ou groupes de pression. Il propose souvent plusieurs solutions alternatives entre lesquelles il y'a lieu de choisir.

A l'issue de chaque consultation, le gouvernement britannique publie normalement des recommandations plus précises, mises en perspectives par des déclarations de politique générale dans un livre blanc. Ces deux types de documents peuvent faire l'objet de débats au parlement⁷⁹⁹ ».

⁷⁹⁸ -MESTRALLET (G.), TALY (M.) , *La réforme de la gouvernance fiscale*, éd. L.G.D. G, France, 2005, p.11.

⁷⁹⁹ - Ibid., p12.

D'ailleurs le gouvernement de la Grande Bretagne a adopté en 2001 un code de bonnes pratiques (cabinet office code of practice on consultations) dont l'intérêt est, selon les termes du code, d'expliciter les modalités d'une consultation efficace, qui est ciblée et facilement accessible à ceux qui ont un intérêt clair pour la politique en question. Une consultation efficace met en lumière de précieuses informations que le gouvernement peut utiliser pour concevoir des solutions efficaces. En d'autres termes, la consultation efficace permet au gouvernement de prendre des décisions éclairées sur les questions de la politique pour une bonne amélioration de la prestation des services publics et la responsabilisation des pouvoirs publics⁸⁰⁰

Le Code de bonnes pratiques exige que six critères doivent être remplis afin de veiller à ce que la Consultation soit efficace. Le code recommande⁸⁰¹ ainsi de :

- Consulter largement au long du processus, ce qui permet un minimum de 12 semaines pour une consultation écrite et au moins une fois lors de l'élaboration de la politique (Cette consultation durera huit semaines) ;
- Etre clair et précis sur le contenu des propositions, les acteurs concernés, les questions posées ainsi que les délais accordés pour y répondre ;
- Garantir une consultation claire, concise et largement accessible, sur la base d'un document accompagné d'une synthèse résumant les principaux enjeux ;
- Donner un retour d'information sur les réponses reçues et sur la manière dont le processus de consultation a influencé la décision ;
- Veiller à la bonne mise en œuvre de la procédure de consultation, en désignant notamment dans chaque département ministériel un agent chargé de la coordination et de l'évaluation de cette démarche ;
- Accompagner la consultation d'une étude d'impact soulignant les gains, les coûts et les risques de la proposition ainsi que, le cas échéant, les alternatives envisageables.

Si la France, pays développé, ne dispose pas d'un code de bonnes pratiques de consultations, voire d'une instance officielle de concertation, l'on s'interroge dans le cas du Maroc sur le fait de ne pas s'inspirer des droits comparés les plus évolués en matière fiscale et de rompre avec la tradition de son assujettissement inconditionnel à son ancien colonisateur.

A défaut de telles pratiques, les consultations entamées au Maroc sont généralement officieuses et fondées sur le favoritisme et l'opportunisme. La concertation devient alors un

⁸⁰⁰ - <http://www.cabinet-office.gov.uk/regulation/consultation/code.asp> , consulté le 2/02/2012.

⁸⁰¹ - Ibid.

facteur générant la contestation qui affaiblit le consentement à l'impôt alors qu'à l'origine, elle devrait normalement le renforcer.

Il est à notre avis évident que l'administration fiscale reçoit les propositions des seuls contribuables les plus influents.

Dans le cas où ces derniers estiment que la décision adoptée leur est défavorable, ils sont incités à demander un second arbitrage, sur la scène politique cette fois. Le ministre des finances est régulièrement amené à répondre à des questions parlementaires où à écarter des amendements proposant des mesures de précision demandées par des groupes d'intérêts en renvoyant à une instruction fiscale, qui introduit, le cas échéant, une "tolérance fiscale"⁸⁰².

Il n'est donc pas sans intérêt de procéder à la formalisation de la concertation afin de promouvoir le civisme fiscale et d'inciter les différents acteurs à adhérer spontanément et participer à l'élaboration de la norme fiscale.

A cet égard, la formalisation de la concertation devrait s'articuler autour des principes suivants⁸⁰³ :

- Une concertation systématique sur tous les projets de textes législatifs et réglementaires, ainsi que sur les projets d'instruction fiscale ;
- Une consultation large et ouverte, permettant à tous les acteurs de contribuer au débat ;
- Une démarche engagée sur la base d'un projet précis, publiquement accessible ;
- Une procédure garantissant un délai minimal de réflexion.

Mais nous estimons que ces démarches aussi importantes que soient-elles demeurent insuffisantes tant que l'administration fiscale ne réunit pas les compétences nécessaires qui lui permettent d'œuvrer dans le sens de faciliter aux contribuables l'accomplissement volontaire de leurs obligations fiscales. La connaissance de la matière fiscale est une condition sin quoi non on ne peut parler ni d'autonomie de volonté, ni de véritable concertation.

B- Vers un impôt sur le revenu simplifié

Pour mener à bien un dialogue entre l'administration fiscale et les principaux acteurs fiscaux, le degré de connaissances en matière fiscale est décisif dans l'aboutissement de la décision fiscale. Or, pour une meilleure connaissance de la norme fiscale, la vulgarisation du jargon fiscal est conditionnée par la simplification de la structure actuelle de l'IR qui, malgré les

⁸⁰² - MESTRALLET (G.), TALY (M.), op. cit., pp. 19-20.

⁸⁰³ - Ibid., p.35.

progrès incontestables entamés par l'administration fiscale depuis la réforme de 1984 pour la simplification et l'harmonisation du système fiscal, elle demeure néanmoins complexe.

Ainsi, la simplification du système fiscal et entre autres l'une de ses composantes majeures, à savoir l'impôt sur le revenu, était toujours un vœu des différents gouvernements.

En effet, Il y a eu très peu de tentatives de simplifier l'impôt sur le revenu depuis sa création en 1914. La raison est très claire. La simplification fiscale a un coût politique très élevé, car toute réforme comportera des choix et des compromis, et fera des gagnants et des perdants⁸⁰⁴.

Le passage d'un système cédulaire à un système synthétique à l'occasion de la réforme fiscale de 1984 n'a guère simplifié l'impôt sur le revenu. Ce dernier garde la structure d'un assemblage hétéroclite et sans vision d'ensemble.

Ainsi, si théoriquement, l'impôt sur le revenu couvre cinq catégories de revenus : les revenus salariaux, professionnels, agricoles, fonciers et financiers, sachant que l'impôt agricole demeure exonéré de tout impôt au moins jusqu'en 2013, dès sa création, cet impôt n'a jamais été conçu comme un véritable impôt unique, général et synthétique pour l'ensemble des revenus. Déjà lors de son institution, le nouveau dispositif se présentait plutôt comme une addition des anciens impôts cédulaires, chaque catégorie de revenu gardant dans le cadre du nouvel impôt ses propres règles et finalement sa propre charge fiscale. C'était notamment le cas des revenus salariaux et professionnels. Quant à la taxe sur les profits immobiliers, la taxe sur les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés, taxe sur le produit des placements à revenu fixe, taxe sur les profits de cession d'actions et parts sociales...qui ont été « intégrés » à l'I.G.R. depuis 2001, cette intégration est restée en fait tout à fait artificielle, puisque chaque taxe a gardé son propre mode d'imposition, et notamment son propre taux d'imposition ! De sorte que même aujourd'hui, l'impôt sur le revenu apparaît comme un « assemblage » d'instruments fiscaux de type plus ou moins cédulaires, hétéroclite, sans cohérence ni vision d'ensemble⁸⁰⁵.

Par ailleurs, la complexité de l'impôt sur le revenu est due dans une large mesure à l'inflation législative qui ne cesse de prendre de l'ampleur à l'occasion de chaque loi des finances, et ce notamment par la multiplicité des taux spécifiques et les dérogations fiscales. Ainsi, d'une simple lecture du C.G.I., on peut voir nettement la complexification de l'IR à travers la multiplicité des taux qui viennent s'ajouter aux taux des barèmes de calcul de l'I.R. qui font déjà matière de critiques par la doctrine fiscale.

Comme on peut le constater dans le tableau suivant, on recense 5 taux spécifiques répartis de la manière suivante :

⁸⁰⁴ - CLARK (C.) & FABER (L.), « *La nécessité de simplifier l'impôt, un défi et une occasion* », [En ligne], C.G.A. (Comptables généraux accrédités, CANADA) Magazine, Aout 2011, p.5, Disponible sur : www.cga-canada.org/fr-ca/.../ca_rep_2011-08_tax_simplification_f, Consulté le 17/1/2012.

⁸⁰⁵ - AKESBI (N.), « *Evaluation d'un système fiscal controversé* », op. Cit. p.84.

Tableau 28 – La répartition des 5 taux spécifiques de l’I.R.

Taux spécifiques	Profits, revenus et produits ciblés
10%	<ul style="list-style-type: none"> - Pour le montant hors taxe sur la valeur ajoutée des produits bruts énoncés à l'article 15. - Pour les produits énumérés à l'article 66-I-A.
15%	<ul style="list-style-type: none"> - Pour les profits nets résultant : <ul style="list-style-type: none"> a) des cessions d'actions cotées en bourse ; b) des cessions d'actions ou parts d'O.P.C.V.M. dont l'actif est investi en permanence à hauteur d'au moins 60% d'actions ; c) du rachat ou du retrait des titres ou de liquidités d'un plan d'épargne en actions avant la durée prévue à l'article 68-VII ; - Pour les revenus bruts de capitaux mobiliers de source étrangère
17%	<ul style="list-style-type: none"> - Pour les rémunérations et indemnités occasionnelles ou non visées à l'article 58 si elles sont versées par les établissements publics ou privés d'enseignement ou de formation professionnelle à des enseignants ne faisant pas partie de leur personnel permanent. .
20%	<ul style="list-style-type: none"> • Pour les produits énumérés à l'article 66-I-B en ce qui concerne les bénéficiaires personnes morales relevant de l'impôt sur le revenu ainsi que les personnes physiques autres que celles soumises au taux visé au 3 du G. Les dits bénéficiaires doivent décliner lors de l'encaissement des intérêts ou produits susvisés : Le nom, prénom et adresse et le numéro de la carte d'identité nationale ou de la carte d'étranger ; Le numéro d'article d'imposition à l'impôt sur le revenu. L'impôt prélevé au taux de 20 % prévu ci-dessus est imputable sur la cotisation de l'impôt sur le revenu avec droit à restitution. • Pour les profits nets résultant des cessions : <ul style="list-style-type: none"> - d'obligations et autres titres de créance ; - d'actions non cotées et autres titres de capital ; - d'actions ou parts d'O.P.C.V.M autres que ceux visés ci-dessus. • Pour les profits nets résultant des cessions des valeurs mobilières émises par les fonds de placement collectif en titrisation (F.P.C.T.). • Pour les profits nets résultant des cessions de titres d'O.P. C. R. (organismes de placements en capital-risque) visé à l'article 7-III. • Pour les profits bruts de capitaux mobiliers de source étrangère ; • Pour les profits nets réalisés ou constatés prévus à l'article 61-II ci- dessus, sous réserve des dispositions prévues à l'article 144- II ; • Pour les revenus nets imposables réalisés par les entreprises visées à l'article 31 (I -B et C et II- B). • Pour les jetons de présence et toutes autres rémunérations brutes versés aux administrateurs des banques offshores et pour les traitements, émoluments et salaires bruts versés par les banques offshores et les sociétés holding offshore à leur personnel salarié. Toutefois, le personnel salarié résidant au Maroc bénéficie du même régime fiscal à condition de justifier que la contrepartie de sa rémunération en monnaie étrangère convertible a été cédée à une banque marocaine. • Pour les traitements, émoluments et salaires bruts versés aux salariés qui travaillent pour le compte des sociétés ayant le statut « Casablanca Finance City », conformément à la législation et la réglementation en vigueur, pour une période maximale de cinq (5) ans à Compter de la date de prise de leurs fonctions.
30%	<ol style="list-style-type: none"> 1- Pour les rémunérations, les indemnités occasionnelles ou non prévues à l'article 58 C, si elles sont versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel permanent de l'employeur autre que celui visé ci-dessus ; 2- Pour les honoraires et rémunérations versés aux médecins non soumis à la taxe professionnelle qui effectuent des actes chirurgicaux dans les cliniques et établissements assimilés, prévus à l'article 157 ; 3- Pour les produits des placements à revenu fixe énumérés à l'article 66-I-B , en ce qui concerne les bénéficiaires personnes physiques, à l'exclusion de celles qui sont assujetties audit impôt selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié ; 4- Pour le montant brut des cachets, prévus à l'article 60-II ci-dessus, octroyés aux artistes exerçant à titre individuel ou constitués en troupes ; 5- Pour les remises et appointements alloués aux voyageurs, représentants et placiers de commerce ou d'industrie prévus à l'article 58-II-B ci dessus qui ne font aucune opération pour leur compte.

Source : Tableau synthétisé à partir des dispositions de l'article 73 du C.G.I. relatives aux taux de l'IR.

Une telle simplification aura nécessairement des répercussions positives sur l'appréhension de l'impôt et partant sur la certitude fiscale qui pourrait encourager les contribuables à se conformer d'avantage à la législation fiscale et promouvoir le civisme fiscal.

Si la mise en place d'une plateforme de concertation est l'une des caractéristiques majeures d'un système fiscal démocratique, le dialogue doit évidemment marquer le processus décisionnel fiscal en amont et en aval. Ainsi, le processus de concertation qui, en principe, devait concerner la majorité, sinon la totalité des opérateurs économiques et sociaux, doit s'étendre à la phase de la mise en œuvre de la norme fiscale. Dans ce cas, l'aménagement d'espaces de dialogue et de concertation devrait en principe déboucher sur un accord entre les deux parties pour esquiver les tracasseries de la lourdeur administrative et du contentieux.

Paragraphe 2 : Les accords avec l'administration fiscale : une détermination concertée des bases d'imposition

Le législateur fiscal marocain vise par la mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire d'organiser un débat contradictoire entre l'administration fiscale et le contribuable afin que ces parties puissent plus aisément parvenir à un accord et éviter la phase contentieuse proprement dite. Le fait d'évoquer la notion d'« accord » en droit fiscal ne peut passer inaperçu du moment que l'usage habituel de cette notion demeure du ressort du droit civil et, en principe, elle doit échapper complètement au droit fiscal. D'autant plus, le caractère exorbitant du droit fiscal ne peut tolérer un pareil système conceptuel.

Néanmoins, une telle intolérance est de plus en plus atténuée par le processus de la démocratisation du système fiscal qui impose la concertation en aval de la décision fiscale ; c'est-à-dire lors de la détermination de l'imposition du contribuable.

Pour mieux cerner la notion d'« accord avec l'administration fiscale », nous allons étudier les conditions légales de sa mise en œuvre en matière fiscale **(A)** avant d'essayer d'en déterminer l'étendue et la limite **(B)**.

A- Le principe de légalité à l'épreuve des accords fiscaux

Bien que par nature le droit fiscal soit fortement empreint de puissance publique, une place importante est malgré tout réservée à la participation des contribuables appelés, directement ou par leurs représentants, à collaborer avec l'administration pour fixer, d'un

commun accord, les bases de taxation. A l'impôt consenti succède ainsi l'imposition concertée⁸⁰⁶.

De ce fait, nous allons nous interroger sur la légalité des accords pris en matière fiscale (2) après avoir mis en exergue leur ampleur lors de la détermination de la matière imposable (1).

1- Ampleur et motivations du recours aux accords pris en matière fiscal

En pratique, l'on constate que le recours aux accords est un fait accompli. En effet, les lacunes dont souffrent les différentes méthodes de détermination de la matière imposable imposent à l'administration fiscale de solliciter la collaboration des contribuables afin de la cerner aussi exactement que possible (1.1). Le recours à ce moyen alternatif de règlement de litige fait, désormais, partie de la politique de l'administration fiscale (1.2).

1.1- L'accord : un mode inévitable pour cerner la matière imposable

Il est incontestable que l'un des problèmes les plus épineux auquel est confrontée l'administration fiscale est la détermination de l'assiette de l'impôt. Cette difficulté est d'autant plus grave que la détermination des éléments constitutifs de la matière imposable se fait en dehors de toute comptabilité.

C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le nombre de litiges entre le contribuable et l'administration fiscale ne cesse d'augmenter.

Les méthodes d'évaluation mises en œuvre pour évaluer la matière imposable sont principalement l'évaluation administrative et la méthode déclarative. Elles peuvent être catégorisées en deux groupes selon qu'elles présentent ou non une zone d'incertitude lors de la détermination de l'assiette fiscale.

Ainsi, les méthodes d'évaluations automatiques ou par références consistent à fixer automatiquement la valeur de la matière imposable en se référant à un signe ou à une valeur connue, ce qui supprime toute difficultés d'estimation. Cette formule a l'avantage de réduire au minimum les difficultés d'évaluation et les contacts entre le fisc d'une part et la matière imposable ou le contribuable d'autre part : Elle peut même aller jusqu'à la disparition totale de ces difficultés et de ces contacts lorsqu'on admet la simple référence à un signe extérieur connu. Mais, malheureusement, elle permet la connaissance quantitative de la matière imposable sans avoir à la saisir elle-même⁸⁰⁷.

⁸⁰⁶ - GOUR (C.), MOLINIER (J.) & TOURNIÉ, (G.), *Procédure fiscale*, op, cit.p.105.

⁸⁰⁷ - TROTABAS (L.) & COTTERET (J.M.), op. Cit, p.35.

Il en est de même lorsque la comptabilité du contribuable est tenue de manière probante et ne présente aucune irrégularité. Dans ce cas, on peut dire qu'il s'agit du cas idéal pour évaluer la capacité contributive aussi exactement que possible.

Hormis ces cas de figures, toutes les autres formules d'évaluation de la matière imposable présentent des zones d'incertitudes dont l'amplitude dépend du degré de rigueur de chaque méthode.

Or, si nous admettons que théoriquement la déclaration du contribuable reflète, en principe, sa capacité contributive réelle, elle présente, néanmoins, autant de zones d'incertitudes que de défaut de justificatifs. Le cas limite est concrétisé par le défaut de déclaration.

Dans ces derniers cas, la détermination de la matière imposable s'avère d'un abord difficile. La détermination concertée de la matière imposable devient, par conséquent, une piste privilégiée et très sollicitée notamment par l'administration fiscale.

1.2- Importance des accords avec l'administration fiscale

Une simple lecture des différents rapports d'activité de l'administration fiscale marocaine nous permet d'affirmer que l'évaluation de la matière imposable par voie d'accords fait partie intégrante de la politique de la direction générale des impôts.

En effet, en matière de contrôle fiscal, les droits recouverts résultant des dossiers réglés par voie d'accord sont très importants et ne cessent relativement d'augmenter d'une année à une autre.

Il en est ainsi de la période allant de 2004 à 2008 où les dossiers réglés par voie d'accord ont connu une nette augmentation à l'exception de l'année 2006 où ce nombre a connu une très petite variation par rapport à 2005.

Tableau 29 - Les droits recouverts résultant de dossiers réglés par voie d'accord durant cette période sont ventilés ainsi :

Libellés	2004	2005	2006	2007	2008
Droits recouverts en milliers de DH	860.892.913	2.088.924.905	1.760.018	2.446.910	3.133.816

Source : Tableau synthétisé à partir des rapports d'activité de la D.G.I. se rapportant aux années indiquées.

La variation des droits recouverts amiablement au courant des années 2004/2005 est très importante puisqu'elle a enregistré une augmentation de 142,64%. Alors que pour les années

2006/2007 et 2007/2008, les variations des droits recouvrés sont passées respectivement à 39% et 29,9%.

La constatation qui en résulte est que les droits recouvrés par voie d'accord est une fonction croissante, mais qui croît lentement ; ce qui dénote de la politique de la D.G.I. qui consiste à privilégier la voie amiable.

Ainsi, la prééminence de la voie amiable sur les autres voies contentieuses est évidente et peut être illustrée par le cas suivant :

Les droits recouvrés au titre des années 2008 et 2009 selon l'aboutissement de la procédure peuvent être ventilés comme suit :

- **Tableau 30** – Droits recouvrés selon l'aboutissement de la procédure par les brigades de vérification

Motif de taxation	Droits recouvrés en 2008		Droits recouvrés en 2009		Variation en %
	Montants en (MDH)	% par rapport au total	Montants en (MDH)	% par rapport au total	
Accords	3.187.405	93,7%	4.096.467	93,7%	+28,5%
Taxation d'office	56.864	1,7%	16.472	0,4%	-71%
Décisions des commissions	155 858	4,6%	257 108	5,9%	+65%
Total général	3.400.127	100%	4.370.047	100%	+28,5%

Source : Rapport d'activité de la D.G.I. 2009.

- **Tableau 31** - Droits recouvrés selon l'aboutissement de la procédure par les subdivisions d'assiette

Motif de taxation	Droits recouvrés en 2008		Droits recouvrés en 2009		Variation en %
	Montants en (MDH)	% par rapport au total	Montants en (MDH)	% par rapport au total	
Accords	49.747	92,4%	57.473	90,3%	+15,5%
Taxation d'office	2.739	5,1%	2541	4%	-7,2%
Décisions des commissions	1326	2,5%	3.652	5,7%	+175,4%
Total général	53.812	100%	63.666	100%	+18,3%

Source : Rapport d'activité de la D.G.I. 2009.

Les montants recouvrés par voie d'accord ont nettement enregistrés une très grande différence en comparaison avec les autres aboutissements de la procédure de contrôle. C'est d'ailleurs la raison par laquelle l'administration fiscale privilégie cette voie pour régler amiablement les litiges qui s'imposent et notamment ceux concernant l'exactitude de la détermination de la base imposable.

Si en pratique le recours aux accords est incontestable, il est opportun d'en déterminer les fondements juridiques et d'en apprécier l'étendue et la limite.

2- Fondements juridiques et jurisprudentiels des accords avec l'administration fiscale

Si en pratique le recours aux accords est incontestable, il est opportun d'en déterminer les fondements juridiques (2.1) et jurisprudentiels (2.2).

2.1- Fondements juridiques des accords

Si aux termes de l'article 1100 du dahir formant code des obligations et des contrats, l'on ne peut transiger sur une question d'Etat ou d'ordre public, et l'on ne peut donc, par principe et du moment qu'il est incontestable que le droit fiscal intéresse l'ordre public, déroger à la loi fiscale, « *le recours au consensualisme en matière fiscale peut être, néanmoins révélé pendant la phase pré juridictionnelle que ce soit devant l'agent vérificateur ou devant les commissions de taxation*⁸⁰⁸ ».

En effet, en vertu des dispositions de l'article 11 (VI) du L.P.F., « Sont immédiatement émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes, les droits supplémentaires, les majorations, les amendes et les pénalités y afférentes découlant des impositions établies après accord partiel ou total conclu par écrit entre les parties au cours de la procédure de rectification ».

Au cours de la procédure de rectification, « Le contribuable ou son représentant légal peut, au cours de la procédure, conclure un accord à l'amiable avec l'administration sur les redressements notifiés.

Cet accord doit être concrétisé par un écrit, signé par les deux parties et comportant :

- La date de la signature de l'accord ;
- Le nom et la qualité des signataires ;
- Le montant des bases et des droits qui résultent de l'accord.

L'accord écrit doit être établi en double exemplaire dont un doit être remis au contribuable contre décharge ou lui être adressé, éventuellement, par courrier recommandé. Chaque accord doit être accompagné de la lettre de désistement de la part de l'intéressé de tout recours actuel ou éventuel devant les commissions (C.L.T., C.N.R.F.), l'administration

⁸⁰⁸ - FORESTINI (R.), *Les accords avec l'administration fiscale*, Larcier, 2003, p.7.

ou le tribunal compétent, ainsi que de toute demande en restitution concernant les chefs de redressement.

L'accord peut être conclu soit avec le contribuable, soit avec son représentant légal qui doit justifier de sa qualité, soit avec la personne mandatée, qui doit présenter à l'inspecteur des impôts un mandat spécial établi à cet effet, ayant date certaine (légalisé, adoulaire ou notarié)⁸⁰⁹ ».

L'application des ces règles énoncées pour la procédure normale sont également applicables en cas d'accord à l'amiable au cours de la procédure accélérée⁸¹⁰.

Les situations où le livre de procédures fiscales prévoit qu'un accord est présumé conclu entre le contribuable et l'administration fiscales peuvent être mises en exergue dans les cas de figure suivants :

- Lorsque le contribuable donne son accord, dans les délais requis, sur la base qui lui a été notifiée ;
- Lorsque, après examen des observations du contribuable, l'inspecteur retient en partie les redressements notifiés, il établit l'imposition correspondant aux redressements pour lesquels le contribuable aurait donné expressément son accord ;
- Lorsque le contribuable aurait donné son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration, c'est la base résultant de cet accord partiel qui est retenue pour l'émission des impositions.

La conciliation par voie d'accord est aussi encouragée par la charte du contribuable en matière de contrôle fiscal lorsqu'elle expose les droits et obligations du contribuable en cas d'accord à l'amiable⁸¹¹.

La stratégie de conciliation par voie d'accord est incontestablement monnaie courante au sein de l'administration fiscale. En effet, la question de l'accord a été invoquée explicitement par l'administration fiscale devant le juge fiscal, lorsqu'elle a affirmé que « *le contribuable n'a pas respecté les accords qu'il a conclu avec elle* »⁸¹².

Dans un autre cas d'espèce, le contribuable prétend que « *c'est à l'administration fiscale qu'incombe la responsabilité du litige puisqu'elle n'a pas honoré ses engagements vis-à-vis d'un accord que son représentant légal a conclu avec les agents fiscaux. La rétractation de*

⁸⁰⁹ - Note circulaire n° 716 relative au livre de procédures fiscales, p.47.

⁸¹⁰ - Ibid., p.51.

⁸¹¹ - La charte du contribuable en matière de contrôle fiscal, p.15

⁸¹² - T.A. d'Oujda, jugement n°56, dossier n° 214/2004. ش.ض. du 06/03/2007, affaire Yahyaoui c/ministère de finances.

*l'administration fiscale a été concrétisé par le refus du directeur de la direction des impôts d'approuver et de signer l'accord*⁸¹³».

Comme les contribuables, l'administration aurait nécessairement intérêts à conclure des accords sur les redressements afin de contourner la complexité et la lourdeur de la procédure contradictoire (établissement d'un rapport pour la C.L.T., comparution devant ladite commission, recours devant la commission nationale de recours fiscal, recours au tribunal administratif)⁸¹⁴.

D'ailleurs, nous devons ne pas perdre de vue que la question de la conclusion d'un accord entre le contribuable et l'administration fiscale n'est pas totalement étrange au législateur fiscal marocain. En effet, si les dispositions que nous avons exposées explicitent clairement l'effectivité des accords individuels pris en matière fiscale, l'administration fiscale a déjà procédé à la conclusion d'accords collectifs négociés avec certains professionnels. Ainsi, en vertu des dispositions de l'article 27 de la loi 17-89, le législateur marocain avait prévu un régime qui permettait à l'administration de conclure avec les contribuables qui en font la demande pour adhérer individuellement ou collectivement à des conventions fixant les modalités particulières de détermination du résultat fiscal par nature de profession. Sans pour autant déroger aux règles générales des régimes institués par la loi⁸¹⁵.

L'administration fiscale a procédé pour le passé à la conclusion d'un nombre de convention, aussi bien au niveau national qu'au niveau régional⁸¹⁶.

Elle a effectivement conclu des conventions au niveau national avec :

- Le conseil national de l'ordre des pharmaciens au Maroc en 1991 ;
- L'office national de l'amical de l'enseignement privé au Maroc, au courant de l'année 1990-1991 ;
- L'ordre national des médecins en 1991. Cette convention a été renouvelée pour les exercices ouvertes à compter du 1^{er} juillet 1994 ;
- L'association professionnelle nationale des propriétaires des auto-écoles pour les années 1990-1991 renouvelable sous tacite reconduction ;

D'autres conventions ont été conclues au niveau régional avec :

⁸¹³ - T.A. de Rabat, jugement n° 71, dossier n° 725/02 ش.ض, du 19/01/2006, affaire SAIDLAKHDAR c/ministère de finances.

⁸¹⁴ - LAAFOU (H.), *Le contrôle fiscal au Maroc : cadre légal et rôle de l'expert comptable*, op.cit., p.95.

⁸¹⁵ - Voir supra. p.69. Nous rappelons que le régime conventionnel a été abrogé à l'occasion de la promulgation de la loi de finances 2004.

⁸¹⁶ - EL ALLALI (A.), *La difficile évaluation de la matière imposable au Maroc*, op. cit., p.247.

- Les investisseurs de la ville d'Oujda pour les années 1990,1991 et 1992 renouvelés sous tacite reconduction ;
- L'association des propriétaires des hôtels d'Oujda ;
- L'association des bijoutiers de Casablanca conclue à Rabat pour les années 1990,1991 et 1993, généralisées par la suite pour un nombre de ville du Royaume dont notamment Oujda et Nador de la région orientale du Maroc.

La mise en œuvre du régime conventionnel est d'une grande utilité, bien qu'il ne garantisse pas pour autant une évaluation précise des résultats fiscaux. Nous estimons que L'intérêt de son application reste toujours d'actualité, du moment que l'administration avait pour objectif de permettre aux contribuables professionnels en l'absence de comptabilité de réussir l'effort de leur restructuration pour pouvoir opter pour les régimes réels.

D'ailleurs, les conventions fiscales, conclues avec l'ordre national des médecins, ont déjà précisé que l'objectif de ces conventions est d'apporter aux règles et aux obligations comptables prévues par la loi des aménagements en vue de les adapter aux conditions particulières d'exercice de la profession médicale.

Pour les conventions conclues avec les professions libérales ne comptent pas proprement parler de forfait, mais d'un bénéfice effectif selon des règles relationnelles précises plus proches du régime du bénéfice simplifié.

Le régime conventionnel se présente ainsi comme une illustration de l'effort d'adaptation du système fiscal à son environnement économique, social et culturel tant pour rentabiliser la gestion de l'impôt que pour renforcer le sentiment d'adhésion des citoyens au prélèvement fiscal⁸¹⁷.

En droit fiscal comparé belge, le Code des impôts sur les revenus (C.I.R/92) envisage, pour sa part, le cas des accords collectifs, négociés entre les groupements professionnels représentant les contribuables concernés par ces accords et l'administration fiscale.

Ainsi, en vertu des dispositions de l'article 342§1 du C.I.R/92, « à défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'administration, les bénéfices ou profits visés à l'article 23, § 1er, 1° et 2°, sont déterminés, pour chaque contribuable, eu égard aux bénéfices ou profits normaux d'au moins trois contribuables similaires et en tenant compte, suivant le cas, du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre d'ouvriers, de la force

⁸¹⁷ - Ibid., pp.246-247.

motrice utilisée, de la valeur locative des terres exploitées, ainsi que de tous autres renseignements utiles.

L'administration peut, à cet effet, arrêter d'accord avec les groupements professionnels intéressés, les bases forfaitaires de taxation. Ces bases forfaitaires de taxation visées à l'alinéa qui précède peuvent être arrêtées pour trois exercices d'imposition successifs.

L'administration peut également arrêter, d'accord avec les groupements professionnels intéressés, des forfaits pour l'évaluation des dépenses ou charges professionnelles qu'il n'est généralement pas possibles de justifier au moyen de documents probants ».

En matière d'accords individuels, le droit fiscal belge prévoit dans l'article 50§1 du code des impôts sur les revenus (C.I.R. /92) que « Les frais dont le montant n'est pas justifié peuvent être déterminés forfaitairement en accord avec l'administration. À défaut d'un tel accord, l'administration évalue ces frais de manière raisonnable »

Le fisc peut conclure avec le contribuable des accords individuels forfaitaires sur le montant des frais professionnels. Ces accords peuvent porter par exemple sur les dépenses peu importantes pour lesquelles un reçu n'est pas délivré (exemple : achat de journaux spécialisés utilisés dans le cadre de la profession ; petit matériel de bureau, parcomètres...).

L'accord peut être tacite, mais doit être certain, et c'est le contribuable qui doit en établir l'existence, s'il allègue celle-ci.

Ces accords ne peuvent être remis en cause que pour l'avenir, mais ils peuvent être reconsidérés si des changements objectifs se sont produits dans l'exercice de la profession. Une simple tolérance du contrôleur lors d'un exercice antérieur n'est pas un accord susceptible de lier le fisc pour l'avenir⁸¹⁸.

Si le législateur fiscal n'a plus l'embarras de recourir à des accords pris en matière fiscale, il faut souligner que les accords demeurent l'œuvre de la jurisprudence.

2.2- Les fondements jurisprudentiels des accords avec l'administration fiscale

Comme nous l'avons déjà invoqué, vu le caractère d'ordre public de la législation fiscale, le principe de légalité, principe général de droit à valeur constitutionnel, fait normalement obstacle à la conclusion d'un accord pris en matière fiscale. Ainsi, « *L'idée principale est que la dette fiscale naît de la loi et non d'un accord ou d'une relation entre le contribuable et l'administration ou encore de décisions de l'administration. Il en résulte que l'administration fiscale ne peut pas être liée par les positions ou pratiques qu'elle a*

⁸¹⁸ - AFSCHRIFT (T.), *Impôt des personnes physiques, cours de droit fiscal*, [En ligne], p.306, Disponible sur : www.cours.afschrift.be/.../afschrift-cours-droit-fiscal-partie-2-final.pdf , Consulté le 15/03/2012.

développées, encore moins par les concessions qu'elle aurait faites ou les erreurs qu'elle aurait commises ⁸¹⁹».

Mais en pratique, la jurisprudence comparée de certains pays tels l'Égypte, la Belgique et la France admet l'accord pris en matière fiscale comme moyen d'évaluation de la matière imposable.

Or, l'accord en matière fiscale ne signifie pas pour autant qu'il s'agit d'un contrat ou transaction au sens du droit civil, mais il découle du fait de l'adoption par la jurisprudence de certaines hautes juridictions de principes généraux de droits, tels le principe de bonne administration et le principe de sécurité juridique.

Le point de droit qui s'impose est de savoir si le contribuable pouvait se prévaloir d'une situation consacrée par une règle de conduite fixe de la part de l'administration fiscale à un moment où cette dernière décide de remettre en cause ladite situation.

Il en est ainsi dans un arrêt de la cour de cassation ⁸²⁰ belge qui date du 3 juin 2002 dont les faits peuvent être résumés ainsi. Les exploitants d'un commerce avaient subi plusieurs contrôles fiscaux sans que la manière dont ils tenaient leur comptabilité n'eût jamais suscité d'observations. L'administration des contributions directes avait pourtant mis en cause le caractère probant de la comptabilité relative à l'année 1992 du fait que certaines mentions n'y figuraient pas ; partant, elle avait déterminé le bénéfice imposable de cette année suivant un barème forfaitaire.

Saisie du recours des contribuables, la cour d'appel avait écarté l'argument selon lequel la comptabilité ayant toujours été tenue de la même manière, notamment quant aux mentions litigieuses, sans qu'aucune remarque n'eût jamais été formulée à l'occasion des différents

⁸¹⁹ - PEETERS (B.), *La relation entre le principe de sécurité juridique et le principe de l'égalité : un processus d'Echternach ?* [En ligne], in, TIBERGHIEN, *Manuel de droit fiscal*, éd. Kluwer, 2008, p.6. Disponible sur : www.tiberghien.com , consulté le 16/03/2012.

⁸²⁰ - Nous signalons que le premier arrêt de la cour de cassation belge qui a marqué une évolution extrêmement importante dans ce sens date du 27 mars 1992. La cour a admis que l'administration fiscale doit respecter le principe de bonne administration fondé sur le principe de la sécurité juridique. En effet, dans cet arrêt, la Cour de cassation a considéré qu'il était possible pour la Cour d'appel de se fonder sur des principes de bonne administration pour décider que l'opposition à contrainte effectuée par le contribuable était justifiée, puisque la Cour a décidé que « les principes généraux de bonne administration comportent le droit à la sécurité juridique et s'imposent aussi à l'administration des finances ; ce droit implique notamment que le citoyen doit pouvoir faire confiance aux services publics et compter que ceux-ci observent des règles et suivront une politique bien établie qu'ils ne sauraient concevoir autrement ».

Sur cette base, la Cour de cassation a considéré que l'administration fiscale perdait le droit de se prévaloir de l'application stricte de la réglementation en cause lorsqu'elle avait adopté un comportement contraire au principe général de bonne administration. Réf : AFSCHRIFT (T.), *Cour de droit fiscal*, [En ligne], Disponible sur : <http://www.cours.afschrift.be/cours2/Premierepartie.htm> , consulté le 20/03/2012.

contrôles, l'administration aurait violé les principes de bonne administration en exigeant avec effet rétroactif la présence de ces mentions. L'arrêt attaqué avait en effet considéré que le contribuable ne pouvait, de manière générale, se prévaloir d'une tolérance antérieure pour revendiquer une forme de droit acquis en violation de dispositions légales, en contradiction avec le caractère d'ordre public de la législation fiscale et le principe de l'annualité de l'impôt.

Le pourvoi des contribuables faisait valoir que le principe de légalité n'est pas en cause lorsque l'administration adopte une règle de conduite fixe à propos d'une question de fait, telle celle de savoir si la méthode suivie pour la tenue d'une comptabilité confère à celle-ci un caractère probant.

Dans son arrêt, la Cour de cassation a de nouveau rappelé que les principes généraux de bonne administration, qui s'imposent à l'administration des Finances, comportent le droit à la sécurité juridique qui implique notamment que le citoyen doit pouvoir faire confiance à ce qu'il ne peut concevoir autrement que comme une règle fixe de contrôle et d'administration, et en vertu duquel les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans son chef.

Elle a ensuite relevé que c'est sur la base d'une *appréciation de fait* que l'administration avait considéré que la comptabilité n'était pas probante pour l'exercice litigieux et que le caractère probant de cette comptabilité n'avait jamais été mis en cause au cours des contrôles précédents. La cour casse l'arrêt attaqué, considérant que le principe de légalité ne peut être invoqué lorsque l'administration adopte une règle de conduite fixe à propos d'une *question de fait*. En d'autres mots : le principe de légalité n'est pas en cause lorsqu'il s'agit d'apprécier, en fait, le caractère probant d'une comptabilité⁸²¹.

Dans le même sens, la cour d'appel de Mons a affirmé dans un arrêt⁸²² du 07 décembre 2005 « *que certes la loi fiscale est d'ordre public et qu'il n'existe pas de droit acquis à la persistance d'un avantage que la loi n'autorise pas, en manière telle que la confiance qu'un contribuable peut avoir dans le maintien d'une attitude adoptée par l'administration ne peut être légitime qu'à propos de questions de fait, et ne peut en tout cas aboutir au maintien d'une application erronée des textes légaux ;*

⁸²¹- PEETERS (B.), *La relation entre le principe de sécurité juridique et le principe de l'égalité : un processus d'Echternach ?* op., cit., p.6.

⁸²²- C.A. de MONS, arrêt du 07 décembre 2005, Etat Belge, représenté par le ministre des Finances c/ FEDERAL - MOGUL IGNITION, S.A. et IDELUX, société coopérative à responsabilité limitée.

- qu'il n'en reste pas moins qu'en revenant subitement, et surtout de manière rétroactive, sur la position qu'elle avait adoptée sur une très longue durée et maintenue après différents contrôles, l'administration a méconnu le droit du contribuable à la sécurité juridique ;

- qu'en l'occurrence et nonobstant le principe de légalité, cette violation du principe de bonne administration doit être sanctionnée, pour le motif qu'elle n'a pas permis aux [défenderesses] d'éviter de manière licite d'être soumises aux cotisations litigieuses »

Mais, dans un arrêt en date de 2008, la cour de cassation belge a cassé l'arrêt de la cour d'appel de Mons en affirmant que « S'il est vrai que les principes généraux de bonne administration impliquent le droit à la sécurité juridique et que ces principes sont aussi applicables à l'administration fiscale, il n'en demeure pas moins que le droit à la sécurité juridique dont tout redevable bénéficie individuellement n'est pas illimité et doit, dans certaines circonstances, céder devant le principe de légalité consacré par les articles 170 et 172 de la Constitution garantissant la sécurité juridique et l'égalité entre tous les redevables. Plus spécialement, ce droit n'implique pas que le redevable qui a conclu avec un fonctionnaire un accord lui conférant des avantages contraires aux dispositions légales expresses pourrait prétendre à l'application de ce contrat qui n'est pas susceptible de susciter de prévisions justifiées dans son chef. En effet, un principe général du droit non écrit ne permet pas au juge de se dispenser d'appliquer une disposition légale expresse sur le même objet. En l'occurrence, les défenderesses ne peuvent fonder sur les principes généraux de bonne administration, spécialement sur le droit à la sécurité juridique, un droit à l'exonération du précompte mobilier dont il est formellement constaté que les conditions d'octroi ne sont pas réunies, de sorte que les enrôlements dont ce précompte mobilier a fait l'objet résultent de l'application de dispositions légales expresses rappelées ci-avant dont il n'est pas établi qu'elles auraient été appliquées à tort ⁸²³ »

D'une manière générale, en droit comparé fiscal belge, c'est la pratique des accords conclus entre le contribuable et l'administration fiscale relatifs à une question de fait propre à la situation de ce contribuable qui a donné une jurisprudence assez fournie en la matière. Ainsi, de la même manière qu'un citoyen doit se comporter de manière normalement prudente et diligente, l'administration doit, dans l'exercice de ses fonctions, respecter des « principes de bonne administration » qui l'obligent à exercer ses pouvoirs avec discernement⁸²⁴.

⁸²³ - Cour de Cassation belge, Arrêt n° F.06.0083.F du 30 mai 2008, Belge, représenté par le ministre des Finances c/ FEDERAL - MOGUL IGNITION, S.A. et IDELUX, société coopérative à responsabilité limitée.

⁸²⁴ - AFSCHRIFT (T.), *Impôt des personnes physiques, cours de droit fiscal, op. cit.*, p.60.

De sa part, une partie de la jurisprudence égyptienne, a aussi admis les accords avec l'administration fiscale comme procédé d'évaluation de la matière imposable. Dans ce sens, la cour de cassation égyptienne, dans plusieurs de ses arrêts, a admis le recours à la formule des accords comme mode d'évaluation de la matière imposable. Le recours aux accords ne concerne pas la créance fiscale, mais il doit porter uniquement sur la détermination de l'assiette de cette créance⁸²⁵.

Mais, l'évolution la plus importante en matière d'accords avec l'administration fiscale est celle de la jurisprudence française et belge. En effet, elle admet le recours aux accords pour évaluer la matière imposable même en l'absence de textes législatifs en la matière. Or, cette même jurisprudence que nous avons invoqué affirme que le droit à la sécurité juridique, notamment lorsqu'il s'agit d'un accord pris en matière fiscale, dont tout redevable bénéficie individuellement n'est pas illimité, et doit, dans certaines circonstances, céder devant le principe de la légalité consacré par la constitution. De ce fait, il est opportun de cerner l'étendue et les limites de la conclusion des accords en matière fiscale.

B- Etendue et intérêt des accords pris en matière fiscale

Nous essayons de délimiter d'abord le champ d'application des accords en matière fiscale (1) et préciser ensuite leur étendue dans le processus de détermination de la matière imposable (2).

1- Limite des accords pris en matière fiscale

Il est incontestable que le recours aux accords pris en matière fiscale n'est pas absolu. En effet, seuls les accords portant sur une question de fait qui ont en conséquence pour seul objectif la reconnaissance de l'existence d'un fait pourrait être librement négocié et conclus avec l'administration fiscale⁸²⁶.

D'ailleurs, la doctrine belge s'exprime clairement à ce sujet comme suit : « la part contributoire aux dépenses de la collectivité relevant du droit public et non du droit privé, le contribuable se trouve vis-à-vis de l'autorité qui l'impose dans un rapport de réglementaire et non pas dans une situation contractuelle. Il n'en résulte cependant pas que tout concours de volonté soit sans effets, parce que, parmi les diverses opérations qui aboutissent à l'établissement d'une cotisation, il y a lieu de distinguer celles qui ont pour objet de

⁸²⁵ - BADAoui (M.O.), *L'accord sur l'évaluation de l'assiette de l'impôt*, éd. Achaab, Alexandrie, Egypte, 1964, pp.65 et s. (en arabe).

⁸²⁶ - FORESTINI (R.), *Les accord avec l'administration fiscale*, op., cit., p.10.

déterminer l'importance de la matière imposable, de celles qui consistent à appliquer la loi d'impôt à la base imposable...tandis que l'application de la loi d'impôt à la base imposable échappe complètement en ce qui concerne le taux, les abattements, etc., à l'autonomie de la volonté tant du fonctionnaire taxateur que celle du contribuable, l'évaluation de la base imposable, au contraire, comportant une appréciation des différents éléments qui la compose, peut donner lieu à un concours de volonté dont les effets sont limités »⁸²⁷.

De ce fait, le contribuable et l'administration fiscale ne peuvent ainsi s'accorder que sur des questions de fait qui présentant des zones d'incertitudes qui ne s'apprêtent pas à l'évaluation par les techniques et modalités mises en œuvre par le code générale des impôts.

2- Etendue des accords pris en matière fiscale

Nous estimons que le domaine de prédilection des accords pris en matière fiscale doit, en principe, couvrir les catégories de revenus dont l'évaluation de la matière imposable est source d'incertitude et de divergence.

Les situations qui pourraient ainsi faire l'objet d'un accord négocié entre le contribuable et l'administration fiscale peuvent concerner « l'évaluation des charges professionnelles, mais également celle des avantages de toute nature et celle du montant des pertes professionnelles »⁸²⁸. Les accords individuels peuvent être également envisagés lorsqu'il s'agit de l'examen de la situation fiscale personnelle.

En effet, le mode de détermination de la base imposable des charges déductibles laisse place à une zone d'indétermination de l'assiette sur laquelle les opinions peuvent diverger : les contribuables les mieux informés où les mieux épaulés par des experts en comptabilité n'hésitent pas à donner à leur base imposable une construction juridique et une habilité particulièrement régulière lui permettant de rétrécir la matière imposable. Mais, cette application peut subir aussi des déviations profondes dues à l'influence des éléments de « discrétionnarité » qui s'obscurcit dans le pouvoir fiscal⁸²⁹.

Quant à l'évaluation des frais généraux, quoi qu'elle fasse partie intégrante du régime d'imposition réel, elle comporte aussi une marge d'imprécision qui rend le processus d'appréciation extrêmement délicat. La diversité des frais qui peuvent comprendre les frais de

⁸²⁷ - LOUVEAUX (C.L.), *La preuve en matière d'impôts sur les revenus*, éd. Bruylant, Bruxelles, 1970, p.22, cité par : FORESTINI (R.), *Les accords...*, op.cit., p.10.

⁸²⁸ - THIEBAUT (X.), « *Quand le fisc est-il lié par un accord ?* » [En ligne], Revue électronique PACIOLI, Edition n°48 du 15 février 1999, p.1, Disponible : <http://www.ipcf.be/page.aspx?pageid=1447&menuid=1175>, consulté le 22/03/2012.

⁸²⁹ - AKESBI (N.), *L'Etat, l'impôt et l'ajustement*, op.cit., p. 207.

mission, les frais de déplacement, les frais de représentation, représentent une matière déductible qui pourrait souvent se traduire par une diminution de l'actif de l'entreprise et déboucher sur des appréciations singulièrement incertaines. La marge d'appréciation est forcément influencée par une subjectivité susceptible de donner lieu à des abus qui ne sont pas de nature à créer un climat d'entente et de conciliation⁸³⁰.

Si la négociation d'accords s'avère utile et pour le contribuable et pour l'administration fiscale, la délimitation des contours d'un tel procédé d'évaluation est normalement l'œuvre de la jurisprudence comme nous l'avons déjà précisé.

Sur cette base, nous avons invoqué la position de la cour de cassation belge qui a considéré que l'administration fiscale perdait le droit de se prévaloir de l'application stricte de la réglementation en cause lorsqu'elle avait adopté un comportement contraire au principe général de bonne administration. Ce principe jurisprudentiel ne vaut, évidemment, que pour le passé et n'empêche en aucun cas l'administration de modifier sa position dans l'avenir. En d'autres termes, il n'est pas possible pour le contribuable d'exiger, en se fondant sur le principe de sécurité juridique, le maintien ultérieur d'une situation illégale ou non conforme à la réalité.

De même, il n'est pas permis au contribuable de se prévaloir de l'attitude de l'administration, en prétendant se fonder sur le principe de bonne administration, alors qu'il est lui-même à l'origine de l'infraction qui a entraîné l'imposition plus lourde dans son chef⁸³¹.

En définitif, il est évident que la promotion et la consolidation de la gouvernance en matière fiscale est tributaire d'un pouvoir décisionnel rationnel. L'effectivité d'un tel pouvoir suppose que l'action administrative, lors de la détermination de la base imposable, doit être débarrassée de la culture de l'à peu près et empreinte de rigueur et de transparence.

Or, la complexité de la norme fiscale et l'imperfection des méthodes et modalités d'évaluation de la matière imposable qui en découlent constituent une entrave à la prise d'une décision rationnelle.

A cet effet, consentir des efforts en amont et en aval de la décision fiscale s'avère nécessaire pour réduire au minimum les marges des zones d'incertitudes qui concourent aux imperfections d'évaluation de la matière imposable.

⁸³⁰ - COZIAN (M.), *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., p.103

⁸³¹ - AFSCRIPT (T.), *L'impôt des personnes physiques*, op., cit., p.91.

La rationalisation du pouvoir discrétionnaire de l'agent fiscal qui entame l'évaluation de la matière imposable passe nécessairement par le renforcement du régime de preuve. C'est d'ailleurs l'absence de justificatifs probants et de motivations appuyant les prétentions du contribuable et de l'administration fiscale qui compromet une évaluation qui reflète la capacité contributive réelle du contribuable.

L'atténuation de la divergence entre la fiscalité et la comptabilité demeure l'un des facteurs déterminant dans la consolidation d'un régime de preuve plus fiable ; la convergence entre les deux disciplines préservera incontestablement le système d'évaluation d'une marge non négligeable d'incertitude et d'approximation.

Bien que ces mesures soient très utiles pour évacuer le facteur subjectif du pouvoir décisionnel fiscal, le système d'évaluation demeurera grevé d'incertitudes, voire d'arbitraire sans la contribution effective des parlementaires lors des phases de formulation et d'adoption de la loi de finances

Cette situation est d'autant plus grave que la capacité institutionnelle des parlementaires marocains est faible, notamment en matière fiscale. En effet, plusieurs indices peuvent confirmer ce constat et entre autres, l'absence d'une culture démocratique est une entrave à l'amélioration de la capacité institutionnelle des parlementaires, ce qui, en conséquence, rompt l'équilibre des pouvoirs entre l'exécutif et le législatif.

Enfin, un certain nombre de contraintes structurelles limitent également l'influence des parlementaires en matière fiscale, à savoir les conditions imposés par les institutions financières internationales et les investisseurs étrangers ainsi que les rigidités et l'inertie du formalisme de loi de finances. Ces facteurs externes conditionnent la marge de manœuvre tant des parlements que des gouvernements⁸³².

Si les performances fiscales se trouvent diminuées par la faible capacité institutionnelle des parlementaires, il est néanmoins nécessaire de jeter les bases d'une culture de concertation en amont et en aval de la décision fiscale. Le recours aux accords fiscaux, notamment individuels s'avère ainsi très utile pour promouvoir une telle culture.

⁸³² - Pour d'amples informations, se référer à l'article suivant : SANTISO (C.), « *Pour le meilleur ou pour le pire ?* » *Le rôle du parlement dans le processus budgétaire des pays en développement*, [En ligne], Revue Française d'Administration publique, 2006/1, n°117, pp.149-185, Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2006-1-page-149.htm> , consulté le 27/03/2012.

Conclusion du deuxième titre

L'évaluation de la matière imposable, aboutissement d'un processus long et complexe de microdécisions fiscales, est d'autant plus exacte que les marges d'incertitudes tendent à s'annuler.

Or, le traitement des données relatives à la constitution de la base d'imposition ne permet en aucun cas une appréhension exacte de la capacité contributive réelle du contribuable.

La tâche confiée ainsi aux agents de l'administration fiscale s'avère très délicate pour entamer un raisonnement logique tout en usant de techniques et modalités d'évaluation approximatives, voire arbitraires.

Raisonnement dans un contexte d'incertitude se révèle complexe et difficile. L'ambiguïté et le manque d'informations complètes sont des caractéristiques inhérentes au système d'évaluation de la matière imposable, notamment en l'absence de comptabilité⁸³³.

Ainsi, la question essentielle est de savoir comment construire un raisonnement logique et rationnel lorsqu'on ne dispose que d'informations incomplètes ou ambiguës, d'informations qui confirment ou qui infirment d'autres informations et comment les combiner entre elles, tout en tenant compte des éventuelles contradictions⁸³⁴.

La réponse que nous venons d'apporter à cette question repose dans son essentiel sur la gouvernance démocratique fiscale. En effet, la démocratie place la politique fiscale au cœur des relations entre les citoyens et l'Etat.

La bonne gouvernance démocratique ouvre la voie à la légitimité démocratique : c'est grâce à elle que les habitants jugeront la démocratie préférable à tout autre régime et qu'ils adhéreront à son fonctionnement dans leur pays. De même, la légitimité fiscale indique dans quelle mesure la population fait confiance à l'État pour collecter et utiliser les impôts à bon escient⁸³⁵.

⁸³³ - OUZOUNOVA (E.), *Incertain et mesure de performance : une nouvelle approche à travers la théorie mathématique des indications*, Thèse présentée à la Faculté des sciences économiques et sociales de l'Université de Fribourg pour l'obtention du grade de docteur ès sciences économiques et sociales, Suisse, 2005, p.1

⁸³⁴ - Ibid.

⁸³⁵ - La cohérence des politiques au service du développement Politique budgétaire et légitimité fiscale en Amérique latine[En ligne], Centre de développement, O.C.D.E., Disponible sur : <http://www.oecd.org/dataoecd/53/50/39851833.pdf>

La promotion d'un système fiscal démocratique doit impérativement reposer sur la concertation et la transparence, tout en procédant aux aménagements nécessaires du système d'évaluation. Dans un tel contexte, la régulation endogène et exogène du système d'évaluation doit être entreprise à même d'améliorer la rationalisation de la prise de décision en matière fiscale ; ce qui renforce la gouvernance fiscale.

Conclusion de la deuxième partie

Selon une citation du secrétaire général de l'OCDE, « *l'amélioration de l'efficacité des systèmes fiscaux des pays en développement est la nouvelle frontière de la politique de développement* »⁸³⁶.

L'amélioration de l'efficacité du système fiscal marocain ne doit plus se limiter aux seules questions qui relèvent des niveaux techniques et administratifs mais elle doit aussi répondre aux fondements de la bonne gouvernance fiscale.

L'objectif de la bonne gouvernance fiscale est d'aboutir à une décision fiscale qui, si elle ne fait pas l'unanimité des différents acteurs qui participent au processus de détermination de la matière imposable, elle doit tout au moins être acceptable par la majorité, dans la mesure du possible, et doit répondre aux exigences du bien commun⁸³⁷.

Pour promouvoir la bonne gouvernance fiscale, il est indispensable de procéder à la rationalisation du système d'évaluation en entamant sa régulation endogène et exogène.

Cette dernière nécessite l'assainissement du système d'évaluation de techniques et de modalités d'évaluation rudimentaires qui consacrent la subjectivité et l'imprécision et qui sont sources d'arbitraire.

Pour ce faire, la limitation du champ d'application du régime forfaitaire en vue de sa disparition de manière graduelle doit faire l'objet de toute réforme qui aspire à l'amélioration de l'efficacité de notre système d'évaluation.

Les régimes fiscaux réels d'imposition doivent aussi faire l'objet d'améliorations en réformant les articles qui fragilisent la détermination de la matière imposable : les frais personnels, les frais généraux, les frais financiers et les dotations aux amortissements et aux provisions, offrent un terrain particulièrement propice à l'imprécision, ce qui favorise la manipulation de l'assiette fiscale en vue de minimiser les produits et de maximiser les charges⁸³⁸.

Par ailleurs, l'élargissement de l'assiette fiscale en vue d'alléger la pression fiscale doit inciter les détenteurs de la décision fiscale à œuvrer pour intégrer dans le champ d'application

⁸³⁶ - José Angel GURRIA, économiste et diplomate mexicain, est actuellement secrétaire général de l'organisation de coopération et de développement économiques (O.C.D.E.).

⁸³⁷ - LAMAALEM (A.), « *Développement durable et gouvernance publique* », Revue MASSALIK, numéro double, 15-16, 2011, p.5.

⁸³⁸ - AKESBI (N.), L'impôt, l'Etat, ..., op. cit., pp. 206-207.

de l'impôt sur le revenu des secteurs, telle l'agriculture, qui bénéficiant de régimes dérogatoires sans contrepartie de participation aux charges publiques.

En outre, il est clair que l'extension de la base d'imposition comme moyen d'augmenter les recettes collectées et d'améliorer la mobilisation des ressources nationales pose des problèmes difficiles. Des questions telles que la formalisation des activités économiques reposent sur de nombreuses mesures qui doivent être coordonnées et échelonnées dans le temps de manière à faire en sorte qu'il soit réellement « avantageux » pour les entreprises de quitter le secteur informel. Il est tout aussi important de prendre des mesures pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale pour préserver la matière imposable et endiguer le fléau des fuites des capitaux.⁸³⁹

La fiscalisation de l'informel et « la lutte contre la fraude fiscale apparaissent donc comme des enjeux économiques majeurs. Mais ils constituent aussi un enjeu de justice sociale évidente⁸⁴⁰ ».

Au final, il est indispensable pour le Maroc d'adopter une politique fiscale qui doit être en mesure de relever le défi d'une plus grande exigence dans l'efficacité, la transparence et l'équité du système d'évaluation de la matière imposable.

⁸³⁹ - Ibid, p.11

⁸⁴⁰ - PERVENCHE (B.), « *Les systèmes fiscaux dans un monde en changement* », [En ligne], Intervention de la présidente de la commission économique et monétaire du parlement européen, Forum Fiscal de Bruxelles, 30 mars 2009. Disponible sur : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/taxforum2009/speech_Beres.pdf

Conclusion Générale

L'examen analytique et critique des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu des professionnels, notamment en cas d'absence de comptabilité, que nous avons entrepris tout au long de ce travail nous a permis de mettre en relief les imperfections majeures compromettant la mise en œuvre d'un système d'évaluation de la matière imposable fiable et rigoureux. De ce fait, la marge d'incertitude de ce système est certainement flagrante et intolérable et ces défaillances ne pourraient que subsister encore pour longtemps.

Une telle invraisemblance du système d'évaluation à des incidences financières, économiques et sociopolitiques.

Ainsi, à un moment où le Maroc est vraiment dans le besoin de l'augmentation des recettes fiscales intérieures, il continue à mettre en œuvre des techniques et modalités de détermination de la matière imposable qui provoquent l'instabilité des recettes fiscales et préjudicient à la performance fiscale.

Cette situation n'est pas sans incidences sur la propension à épargner et la décision des contribuables à investir : elle provoque un manque de prévisibilité qui décourage les initiatives d'épargne et d'investissement, ce qui compromet les objectifs du développement.

La transition vers un système moderne plus rigoureux n'est plus uniquement une question purement technique, mais elle nécessite l'adoption d'une nouvelle politique fiscale à visée réformatrice intégrant les concepts de démocratie et de gouvernance fiscale.

La gouvernance démocratique fiscale est l'objectif des systèmes fiscaux modernes. Elle requiert la mise en place d'institutions saines qui régissent la collecte des recettes, des systèmes qui fonctionnent selon le principe de la légalité, des systèmes comptables intègres, et des systèmes de vérification qui garantissent la qualité de l'information et les droits des contribuables. Il faut, surtout en vue des finalités d'efficacité et de justice fiscale, que les techniques et modalités d'imposition soient appliquées de manière transparente, responsable et intègre⁸⁴¹.

Pour mener à bien une telle politique, il est donc indispensable que les acteurs de la décision fiscale soient convaincus de l'enjeu déterminant que constituent la vraisemblance et l'équité du système d'évaluation de la matière imposable.

⁸⁴¹- INITIATIVE CONCERTÉE AFRICAINE SUR LA RÉFORME BUDGÉTAIRE (I.C.A.R.B.), *La bonne gouvernance financière : vers une budgétisation moderne*, In, *La bonne gouvernance financière publique en Afrique*, [En ligne] 6^{ème} séminaire annuel d'I.C.A.R.B., Maurice, le 18 et 19 mai 2010, p.2. Disponible sur : <http://www.cabri-sbo.org/fr/publications-et-documents> , consulté le 28/10/2011.

A cet effet, il faut surtout dépasser la phase de dirigisme fiscal, de repenser le rôle crucial du parlement dans le processus budgétaire et de lui permettre de se repositionner plutôt comme partie prenante plus active⁸⁴².

La vraisemblance et l'équité sont certainement les facteurs de résolution des incertitudes du système d'évaluation. Elles doivent nécessairement jouer un double rôle en permettant simultanément l'adaptation du droit aux situations particulières⁸⁴³ et la consécration du civisme fiscal.

L'étude des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'impôt sur les revenus professionnels a révélé que l'origine des incertitudes fiscales est multidimensionnelle.

En effet, une diversité⁸⁴⁴ de facteurs concourt à l'émergence de telles incertitudes :

- Les techniques mises en œuvre souffrent encore de la subsistance d'anciennes structures de régimes d'imposition rudimentaires⁸⁴⁵, faute d'une volonté politique réelle à visée réformatrice dans le sens d'une modernisation effective du système d'évaluation de la matière imposable;

- l'interprétation des textes fiscaux, fruit d'un compromis entre le juge qui jouit d'une liberté qui se justifie par la nécessité de trancher le droit, et l'administration dont les pouvoirs qu'elle s'arroge ont pour objectif de combler les carences du législateur en vue d'une application quotidienne du droit fiscal⁸⁴⁶ ;

- le processus de décision fiscale est, à l'instar de bien d'autres, un processus multi-rationnel et complexe, autrement dit 'il est le produit des interactions de très nombreux acteurs agissant chacun selon leur propre rationalité⁸⁴⁷ ;

- L'espace important que s'attribue l'administration fiscale dans l'activité normative. En effet, elle revendique une certaine légitimité technique en montrant à l'opinion publique, aux groupes de pression, aux parlementaires voire au gouvernement que ses choix de retenir,

⁸⁴² - WEHNER (J.), *Efficacité de l'examen financier : le rôle du parlement dans les finances publiques*, op. cit., 4.

⁸⁴³ - LOSAPPIO (P.), *La vraisemblance et l'équité...* op. cit., p.249.

⁸⁴⁴ - L'inventaire des facteurs d'invraisemblance du système d'évaluation de la matière imposable n'est pas exhaustif.

⁸⁴⁵ - Selon Gabriel ARDANT, « *Le régime forfaitaire est une caractéristique des sociétés agraires* ».

⁸⁴⁶ - MARSCHISSOU (PH.), *L'interprétation...* op. cit, p.235.

⁸⁴⁷ - BOUVIER (M.), « *Condition de la légitimité du pouvoir fiscal aujourd'hui* », op. cit., p.107.

réorienter ou rejeter une réforme du système fiscal relèvent des impératifs de technique fiscale, économique et sociale et non d'une vision « politicienne »⁸⁴⁸.

- Une structure organisationnelle limitée que ce soit au niveau quantitatif ou qualitatif, ce qui impacte négativement la détermination de la capacité contributive réelle du contribuable. Une telle modestie de moyens provoque des inégalités quant à la fréquence des contrôles et contraint l'agent fiscal à opter pour la démarche d'optimisation des recettes fiscales. La sécurité juridique est ainsi menacée.

En outre, ces imperfections n'épargnent aucune règle fiscale; qu'il s'agisse de celles régissant le régime réel ou celles qui régissent le régime forfaitaire. La marge d'incertitude est, de ce fait, d'autant plus importante que le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale est plus important.

A la lumière de ces données, l'enjeu de toute politique fiscale qui se veut fiable et efficace doit désormais s'inscrire dans le sens de la réforme du système d'évaluation actuel. Elle doit fixer comme priorité l'aménagement des régimes d'imposition rudimentaires tout en consolidant les régimes d'imposition réels.

La persistance de l'application de régimes rudimentaires constitue l'entrave majeure à la généralisation de la tenue d'une comptabilité fiable et probante. Une telle situation ne peut que favoriser la culture de l'« à peu près » synonyme d'incertitude. Or, cette dernière peut toujours produire un risque ou une opportunité ; le risque est toujours associé à des aspects négatifs, de dangers. Il est lié à deux concepts : la probabilité et la gravité des conséquences⁸⁴⁹.

De tels aménagements ne doivent pas concerner uniquement l'aspect technique du système d'évaluation, mais ils doivent aussi tenir compte de toutes les composantes du processus de détermination de la base imposable.

Par ailleurs, La mise au point de nouvelles technologies de l'information et de la communication nécessite l'adaptation des règles d'imposition des bénéfices réalisés par les entreprises ainsi que le dispositif juridique aux exigences du commerce électronique.

Il est donc recommandé de restreindre le champ d'application du régime forfaitaire, et de réformer les commissions locales de taxation et la commission nationale de recours fiscal.

⁸⁴⁸ - BENSOUA (N.), *Analyse de la décision fiscale au Maroc*, op. cit., p.422.

⁸⁴⁹ - JING (X.), *Gestion des incertitudes dans le processus de développement des systèmes complexes*, [En ligne], Thèse présentée en vue d'obtenir le grade de docteur, spécialité « informatique industrielle », présentée et soutenue le 4 décembre 2009, Institut Nationale polytechnique de Toulouse, université de Toulouse, p.35. Disponible sur : www.univtoulouse.fr, Consulté le : 15/09/2012.

L'institution de commissions de taxation régionales est désormais une nécessité pour répondre aux exigences sociopolitiques et économiques actuelles.

La rationalisation du processus d'évaluation de la matière imposable ne doit en aucun cas perdre de vue l'implication du principal acteur de l'imposition, à savoir le contribuable. A cet effet, la détermination concertée des bases d'imposition s'avère nécessaire pour parvenir à des résultats équitables et minimiser les risques d'arbitraire.

Quoi qu'il en soit, ces mesures demeurent insuffisantes tant qu'une volonté politique d'extraction fiscale qui prône les principes d'égalité et de légalité fiscale comme principes majeurs n'est pas disponible.

La fiscalisation de secteurs qui demeurent toujours en marge de toute imposition, comme le secteur agricole et l'informel, la rationalisation des dépenses fiscales et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, sont aussi autant de mesures qui doivent inciter le gouvernement à œuvrer dans le sens d'élargir l'assiette fiscale et procéder à la répartition équitable de la charge fiscale.

Il n'est plus tolérable que la pression fiscale continue à peser sur une partie de la population fiscale, alors qu'une autre partie, paradoxalement la plus aisée, continue à bénéficier des avantages que procure le système d'évaluation sans qu'elle participe aux charges publiques en proportion de ses facultés contributives. Cette situation constitue évidemment une transgression flagrante au principe d'équité.

Le constat que nous venons donc d'exposer est certes mitigé, et la démarche que nous avons suivie nous a conduit à mettre en exergue les diverses anomalies et imperfections résultant des faiblesses de la gouvernance fiscale.

Dans ce contexte, le défi majeur que doit relever le Maroc est incontestablement la préservation de la matière imposable. Préservation que seule une gouvernance fiscale fondée sur la transparence de tous les acteurs à la prise de décision pourra rendre effective en redonnant une légitimité aux prélèvements fiscaux⁸⁵⁰.

La gouvernance fiscale doit nécessairement passer par l'adoption d'une stratégie fiscale qui doit s'appuyer, à l'instar des pays développés, sur des institutions gouvernementales et des organismes indépendants.

A cet effet, l'institution d'un conseil des impôts est une opportunité pour le gouvernement et l'administration fiscale. En effet, par son rôle de procéder à des expertises fiscales, de constater l'évolution des revenus imposables par catégories socioprofessionnelles

⁸⁵⁰ - BENSOUA (N.), « *La politique fiscale : quels ajustements face à la crise ?* », [En ligne], Disponible sur : www.finances.gov.ma

de contribuables et d'émettre des recommandations ne peut que contribuer à l'évolution de la réflexion fiscale.

Par ailleurs, la création d'un observatoire national indépendant de la fiscalité pourrait faciliter la vulgarisation de la fiscalité et rendre la norme fiscale accessible et intelligible.

Il appartient donc aux acteurs économiques, aux citoyens contribuables, comme aux universitaires de la sphère juridique et économique, de participer au développement d'un système d'évaluation rigoureux et équitable en vue de préserver la matière imposable et de répondre aux fondements de la bonne gouvernance fiscale.

Bibliographie

Ouvrages :

- 1- **ABDELGHANI (K.)**, *L'histoire de la politique fiscale au Maroc au 19^{ème} siècle*, éd. Dar Ennachr, Casablanca, 2002.(En arabe).
- 2- **ADIB (A.)**, *La politique fiscale et stratégie de développement : étude analytique du système fiscal marocain (1956-200)*, Ed. AFRIQUE ORIENT, 1998. (en arabe).
- 3- **AFSCHRIFT (T.)**, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2^{ème} édition, 2004.
- 4- **AFSCHRIFT (T.)**, *L'impôt des personnes physiques*, Deboeck & Larcier, Bruxelles, 2005.
- 5- **AKESBI (N.)**, *L'impôt, l'Etat et l'ajustement*, éd. ACTES, Rabat, 1993.
- 6- **AL-MAWERDI (A)**, *Les statuts gouvernementaux ou les règles de droit public et administratif*, Traduits et annotés par FAGNAN (E), Imprimeur-Libraire de l'université, Alger, 1915.
- 7- **ARDANT (G.)**, *Histoire de l'impôt*, Ed. FAYARD, Paris, 1971.
- 8- **ATANGA FONGUE (R.)**, *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, L'Harmattan, Paris, 2007.
- 9- **BADAOUI (M.O.)**, *L'accord sur l'évaluation de l'assiette de l'impôt*, éd. Achaab, Alexandrie, Egypte, 1964, (en arabe).
- 10- **BAYLAC (C.)**, *Le formalisme du droit fiscal*, Paris, L'harmattan, 2002.
- 11- **BENSOUDA (N.)**, *Le processus de décision fiscale au Maroc*, A.N.R.T. (Atelier National de Reproduction des Thèses), 2004.
- 12- **BOUCHAREB (M.)**, *La lutte contre la fraude fiscale au Maroc*, Editions maghrébines, 2005.
- 13- **BOUVIER (M.)**, **ASCALASSAM (M.C.) & LASSALE (J.P.)**, *Finances publiques*, 6^{ème} édition, L.G.D.G., Paris,
- 14- **CASIMIR (J.P.)**, *Contrôle fiscal, contentieux- recouvrement*, Code annoté R F, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2004.
- 15- **CHAMBAS (G.)**, *Afrique au sud du Sahara : mobiliser des ressources fiscales pour le développement*, Edition Economica, 2005.
- 16- **COLIN (PH.)**, *La vérification fiscale*, édition .Economica, Paris, 1979
- 17- **COLLET (M.)**, *Droit fiscal*, P.U.F., Paris, 2007.
- 18- **COTTE (N.)**, *Le Maroc contemporain*, Charpentier, Libraire-éditeur, 1860.
- 19- **COZIAN (M.)**, *Les signes extérieurs de revenus : le contrôle et la reconstitution du revenu global par l'administration fiscale*, L.G.D.G., Paris, 1979.

- 20- **COZIAN** (M.), *Précis de fiscalité des entreprises*, 8^{ème} éd., Litec, Paris, 1984
- 21- **ELGADI** (A.), *Une fiscalité moderne pour une entreprise performante face au défi de la mondialisation*, Imprimerie Omnia, Rabat, 1999.
- 22- **EL KTIRI** (M.), *Structures économiques et structures fiscales : Le cas de l'économie marocaine*, Ed. Maghrébines, Casablanca, 1979.
- 23- **EL KTIRI** (M.), *fiscalité et développement au Maroc*, éd. Maghrébine, 1982.
- 24- **FORESTINI** (R.), *Les accords avec l'administration fiscale*, Larcier, Bruxelles, 2003.
- 25- **GADHOUM** (O.), *La doctrine administrative fiscale en Tunisie*, L'Harmattan, 2007.
- 26- **GEFFROY** (J.B.), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, P.U.F., 1^{ère} Edition, Paris, 1993.
- 27- **GOUR** (C.), **MOLINIER** (J.) & **TOURNIÉ**, (G.), *Procédure fiscale*, Paris, P.U.F., collection Thémis, 1982.
- 28- **GROSCLAUDE** (J.) & **MARCHESSOU** (P.), *Droit fiscal général*, DALLOZ, 7^{ème} édition, 2009.
- 29- **JALAL** (H.), *Analyse genre de la politique fiscale au Maroc : cas de l'impôt sur le revenu*, L'Harmattan, 2011.
- 30- **JOUANNET** (J.), *L'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat*, L.G.D.G., Paris, 1952.
- 31- **KORNPROBST** (E.), *La notion de bonne foi : application au droit fiscal Français*, L.G.D.G., Paris, 1980.
- 32- **LAFROUJI** (M.), *Le commerçant et le droit du commerce au Maroc*, éd. ANNAJAH ALJADIDA, Casablanca, 1997.
- 33- **LAGHMARI** (A.), *Contrôle fiscal : modalités, méthodes et procédures, à la lumière des décisions de la commission nationale du recours fiscal*, Okad El Jadida, 2004.
- 34- **LAMBERT** (T.), *Vérification fiscale personnelle* », Economica, Paris, 1984.
- 35- **LAMBERT** (T.), *Redressement fiscal*, Ed. Economica, 1988.
- 36- **LAMBERT** (T.), *Contrôle fiscal : droit et pratique*, P.U.F., 1992
- 37- **LAMBERT** (T.), *Les pouvoirs de l'administration fiscale et les garanties du contribuable dans le contrôle fiscale français*, Sous la dir. LEROY (M.), *Fiscalité et évitement de l'impôt : une comparaison franco-russe*, Ed. L'Harmattan, 2003.
- 38- **LAOUINA** (J.), *Les régimes d'imposition forfaitaire au Maroc*, Imprimerie Najah Aljadida, 2000.
- 39- **LAUTIER** (B.), *L'économie informelle dans le tiers monde*, La découverte, 1994.
- 40- **LAZRAK** (R.), *Fiscalité des entreprises, l'impôt sur les sociétés*, Edition Laporte, 2003.

- 41- **LAZRAK (R.)**, *L'impôt général sur le revenu : imposition des bénéficiaires et revenus des personnes physiques*, éd. La Porte, 2^{ème} édition, 2005.
- 42- **LAZRAK (R.)**, *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*, Ed. La Porte, 2007.
- 43- **LOSAPPIO (P.)**, *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, L.G.D.J, Paris, 1994.
- 44- **MARTINEZ (J.C.)**, *La fraude fiscale*, Ed. Que sais-je ? , n°2180, 1984.
- 45- **MARTINEZ (J.C.)**, **DI MALTA (P.)**, *Droit fiscal contemporain : l'impôt, le fisc, le contribuable*, Tome1, Litec, Paris, 1986.
- 46- **MAXIMILIEN (M.)**, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale*, L'Harmattan, 2007.
- 47- **MEHL (L.)** et **BELTRAME (P.)**, *Sciences et techniques fiscales*, P.U.F, 1^{ère} édition, 1984.
- 48- **MESTRALLET (G.) & TALY (M.)**, *La réforme de la gouvernance fiscale*, L.G.D.G., Paris, 2005.
- 49- **NAOUCH (S.)**, *Les impôts directs au Maroc, 1^{ère} partie : Les impôts actuels...pourquoi la réforme ?* Ed. ALMADARISS, Casablanca, 1986, (en arabe).
- 50- **NGAOSYVATHN (P.)**, *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement (Appréciation de l'influence exercée par les structures économiques et sociopolitiques sur le prélèvement fiscal)*, L.G.D.G, Paris, 1978.
- 51- **NOUAWI (A.)**, *Le système financier en islam*, Librairie moderne, Beyrouth, 1981.
- 52- **RICCI (J.C.)**, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Presse Universitaire d'Aix-Marseille, 1977.
- 53- **SABIRI (R.) & DRIOUCH (S.)**, *La rectification de la base d'imposition*, Dar Al-kalam, Rabat, 2002.
- 54- **SAFI (Y.)**, *Le contrôle fiscal*, Collection Fiscus, Imprimerie Net Maroc, Rabat, 2007.
- 55- **SEPULCHRE (V.)**, *Droit de l'homme et liberté fondamentale en droit fiscal*, éd. Larcier, 2004.
- 56- **TELLER (R.)**, *Comptabilité générale de l'entreprise*, éditions Sirey, Paris, 1982.
- 57- **TORREL (R.)**, *Contrôle fiscal : les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence*, éd. Maxima, 1995.
- 58- **TREMEUR (M.)**, *La politique publique du contrôle fiscal : Analyse rétrospective sur les deux dernières décennies*, Economica, 1993.
- 59- **VAPAILLE (L.)**, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, 2000.
- 60- **ZEMRANI (B.A.)**, *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc*, L.G.D.G., Paris, 1982.
- 61- **ZEMRANI (B.A.)**, *Les finances de l'Etat au Maroc : l'entreprise face au fisc*, Editions L'Harmattan, 2001.

Thèses :

- 1- **BELOUCHI** (M.), Les exonérations fiscales et incitations aux investissements industriels, Thèse de doctorat en droit public, Université Hassan II, F.S.J.E.S., Casablanca, Année universitaire 1989-1990. (En arabe).
- 2- **EL ALLALI** (A.), *La difficile évaluation de la matière imposable*, Thèse pour le doctorat en droit privé, Université de Perpignan Via Domitia, Faculté de droit et de sciences économiques, Novembre 2006.
- 3- **EHRHART** (H.), *Essai sur la composition des recettes fiscales dans les pays en développement*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences économiques, Université d'Auvergne, Clermont-Ferrand I, Faculté des sciences économiques et de gestion, du 24 octobre 2011, (En anglais).
- 4- **EL MALKI** (T.), *Environnement des entreprises, responsabilité sociale et performance : analyse empirique dans le cas du Maroc*, thèse de doctorat Es sciences économiques, Université Aix-Marseille, présenté et soutenue publiquement le 13/12/2010.
- 5- **GOUYET** (R.), *L'illicite et le droit fiscal*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Bourgogne, Faculté de droit et de science politique, Dijon, 1998.
- 6- **LABZOUR** (T.M), *La répartition des revenus au Maroc (1956- 1989), éléments d'analyse*, Thèse de doctorat, sciences économiques, Faculté de droit, Rabat, 1989.
- 7- **NARHACH** (A.), *Essai sur la nature du pouvoir fiscal au Maroc : Approche de la dimension administrative des rapports autorité fiscale- contribuables*, thèse pour le doctorat en droit public, Université Mohamed V, F.S.J.E.S. Rabat, Année universitaire 200-2001.
- 8- **OUSIDHOM** (Y.), *La modernisation des systèmes fiscaux au Maghreb*, Thèse pour le doctorat en droit, Université JEAN MOULIN-LYON III, 2001.
- 9- **OUZOUNOVA** (E.), *Incertitude et mesure de performance : une nouvelle approche à travers la théorie mathématique des indications*, Thèse présentée à la Faculté des sciences économiques et sociales de l'Université de Fribourg pour l'obtention du grade de docteur ès sciences économiques et sociales, Suisse, 2005.
- 10- **TIALATI** (A.), *L'administration fiscale marocaine*, Thèse de doctorat du 3^{ème} cycle en droit public, université de Montpellier 1, Faculté de droit et des sciences économiques, juin 1984.
- 11- **VAUTRIN** (D.), *L'évolution de l'impôt sur le revenu (1914-1952) : contribution à l'étude des relations entre les technstructures fiscales et le parlement sous les IIIème et IVème républiques*, Tome 1, thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université Nancy II, 17 décembre 2010.

Mémoires:

- 1- **ALMACHT (M.)**, *Le rendement et la justice fiscale*, D.E.S.A en droit public, Université Hassan II, F.S.J.E.S., Année universitaire 1986.
- 2- **AMAN (M.), AMAN (A.) & SAHABA (M.)**, *Fiscalité et gestion des petites et moyennes entreprises industrielles PMEI*, Mémoire du diplôme du cycle supérieur de gestion, I.S.C.A.E., juin, 1993.
- 3- **BELLACHE (Y.)**, *L'économie informelle en Algérie, une approche par enquête auprès des ménages – le cas de Bejaia*, Thèse de doctorat en cotutelle : faculté des sciences économiques et de gestion de Créteil (Université Paris-Est Créteil - France) et faculté des sciences économiques, des sciences de gestion et des sciences commerciales de Bejaia (Université de Bejaia-Algérie), Année universitaire 2009/2010.
- 4- **BERRAHO (S.)**, *L'application de l'impôt sur les bénéfices professionnels aux sociétés*, Mémoire de D.E.S. en droit privé, Université MED V, F.S.J.E.S. Rabat, 1985.
- 5- **BESANCON (V.)**, *Optimisation fiscale et abus de droit : l'exemple des entreprises dans la jurisprudence depuis 1994*, Mémoire soutenu en vue de l'obtention du D.E.A. de DROIT DES AFFAIRES, Faculté de droit, de sciences politiques et de gestion, UNIVERSITE ROBERT SCHUMAN STRASBOURG III, Année universitaire 1999-2000.
- 6- - **CHAOUI (B.)**, *L'interprétation comptable*, mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme national d'expert comptable, I.S.C.A.E., 2006.
- 7- **CHERKAOUI (S.)**, *Le contentieux fiscal au Maroc : Voies de recours et rôle de l'expert comptable*, mémoire en vue de l'obtention du diplôme national d'expert comptable, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises (I.S.C.A.E.), novembre 2006.
- 8- - **ESSOULAH (M.) & ABBADI (A.)**, *La fraude fiscale dans les impôts directs au Maroc*, mémoire E.N.A., Rabat, 1980.
- 9- - **HAMMOU (L.)**, *Le contrôle fiscal au Maroc : Cadre légal et rôle de l'expert comptable*, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme national d'expert comptable, I.S.C.A.E., 2004.
- 10- - **KAMOUN (F.)**, *La preuve en droit fiscal*, mémoire de D.E.S.A., Université de Sfax, année universitaire 2001/2002
- 11- **KZADRI (L.)**, *Essai sur la répartition de la charge fiscale de l'I.G.R. au Maroc*, mémoire pour l'obtention du D.E.S.A. en droit public, F.S.J.E.S., Rabat, Université MED V, 1996-1997.
- 12- **MIDAOU (A.)**, *Perspectives de l'impôt général sur le revenu, essai d'analyse prospective*, mémoire pour l'obtention du diplôme d'études supérieures de doctorat en droit, faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, université Mohamed V, Rabat
- 13- **NAIMI (M.)**, *Introduction à la question de la fraude fiscale dans le cas du Maroc*, Diplôme du cycle de L'ISCAE, 1982.

- 14- **OULED HADJ (M.)**, *Le contentieux de l'assiette de l'impôt sur le revenu professionnel*, mémoire en vue de l'obtention du master en droit des contentieux à vocation économique, Université Mohamed 1^{er}, F.S.J.E.S., Année universitaire 2008.

Articles :

- 1- **ABOULHASSAN (M.)**, « *La fraude fiscale au Maroc* », In, ESSAFI (Y.) et al, *La fraude fiscale*, Ed. Arabian Alhilal, 1996.
- 2- **AGUENIOU (S.)**, « *L'épargne des marocains : 2668 DH en moyenne et elle baisse!* », *La vie éco* du 2/07/2012.
- 3- **AKESBI (N.)**, « *Evaluation d'un système fiscal controversé* », *La revue ECONOMIA*, n°3 / juin - septembre 2008.
- 4- **AKESBI (N.)**, « *Les exploitations agricoles au Maroc, un diagnostic à la lumière du Recensement général agricole* », *Critique économique* n° 5, printemps 2001.
- 5- **AKESBI (N.)**, « *Ethique et fiscalité au Maroc* », *Vues Economiques*, n°9, 1997.
- 6- **AKESBI (N.)**, « *L'impôt général sur le revenu : un impôt en mal de revenus ?* », *Revue marocaine de droit et d'économie du développement*, n° 24, 1991.
- 7- **ALAMI (A.)**, « *La C.N.R.F. plaide pour la formation et la publication* », Entretien accordé à l'économiste, quotidien économique marocain, Édition N° 443 du 15/02/1999.
- 8- **BAZART (C.)**, « *Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables — administration fiscale* », *Revue française d'économie*, Volume 16, N°4, 2002.
- 9- **BELLAL (R.)**, « *Recours fiscal : Les procédures plus courtes* », *La vie économique*, Édition N° 3130 du 16/10/2009.
- 10- **BENHRIMIDA (M.)**, « *Le comportement fiscal de l'entreprise marocaine* », *Revue MASSALIK*, numéro double 13/14, 2010.
- 11- **BERRADA (A.)**, « *L'I.G.R. au Maroc : réflexions préliminaires* », *Revue Juridique, Politique, et économique du Maroc*, n°23, 1990.
- 12- **BOUCHAREB (M.)**, « *la lutte contre la fraude fiscale au Maroc* », *Revue repères*, n°15, 2007.
- 13- **BOUMNADE (I.)**, « *Impôts : bientôt une catégorisation des contribuables* », *L'économiste*, Ed. n° 3836, du 27/07/2012.
- 14- **BOUSSETTA (M.)**, « *Fiscalité et financement : effet du prélèvement fiscal sur l'épargne* », *Revue Vues économiques*, n°9, 1997.
- 15- **CHAMBAS (G.) & ARAUJO BONJEAN (C.)**, « *Le paradoxe de la fiscalité agricole en Afrique sub-saharienne* », Publication C.E.R.D.I., 1999.
- 16- **CHAMBAS (G.) et al**, « *Corruptions et mobilisation des ressources : une analyse économétrique* », C.E.R.D.I- C.N.R.S., Etudes et Documents, E2007-16, version 2006.

- 17- **CHARLET (A.) & OWENS (J.)**, « *Une perspective internationale sur la TVA* », Revue de droit fiscal, n°39, septembre 2010.
- 18- **CHERKI (F.)**, « *Présentation de l'I.G.R.* », Revue juridique, politique et économique du Maroc, n°23, 1990.
- 19- **D.G.I.**, « *Présentation de la loi de finances pour l'année budgétaire 2011, présentation et Analyse* », Revue Al Maliya, n°9, Numéro spécial, juin 2011.
- 20- **EL ARIF (H.)**, « *L'amnistie fiscale ne séduit pas à fin 2011* », L'économiste, n° 3724, du 21/02/2012.
- 21- - **EL BOUAZZAOUI (A.)**, « *Système d'information et fraude fiscale* », In : ESSAFI (Y.) et al, La fraude fiscale, Ed. Arabian Alhilal, 1996.
- 22- **ELBOUKRI (A.)**, « *Limites du contrôle face à la fraude fiscale* », In, SAFI (Y.) et al., *La fraude fiscale*, Ed. Arabian Alhilal, Rabat, 1996.
- 23- **ELMRABET (M.)**, « *L'emploi au Maroc, sources d'information, niveaux, structures* », Statéco, n°39, 1984.
- 24- **FABRE (F.)**, « *La demande de justification à un contribuable*, in : FOUQUET (O.) et al. , *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale* », Editions SIREY, Paris 1988.
- 25- **JAFRY (A.)**, « *lutte contre le commerce informel, une cinquantaine de projet déjà réalisés* », L'économiste, Ed. N° 1955 du 09/02/2005.
- 26- **JUTTING (J.) & LAIGLESIA (J.)**, « *L'emploi informel dans les pays en voie de développement : une normalité indépassable ?* », O.C.D.E., 2009
- 27- **LAMAALEM (A.)**, « *Développement durable et gouvernance publique* », Revue MASSALIK, numéro double, 15-16, 2011.
- 28- **LE CACHEUX (J.)**, « *les réformes fiscales dans les pays de l'OCDE : une décennie d'expérience* », in R.F.P.P., n°60, novembre 1997.
- 29- **MASMOUDI (KH.)**, « *Il faut revoir les conditions de forfait* », L'économiste, Édition N° 1579 du 11/08/2003.
- 30- **MASMOUDI (K.H.)**, « *Loi de finances 2013, les « hauts salaires » surtaxés*, L'économiste, Ed. n° 3889, du 16/10/2012.
- 31- - **MAURICE (A.)**, « *Pour la réforme de la fiscalité ; repenser les vérités établies* », éditions juridiques et économiques Clément Juglar, 1990. Cité par : FASLY (H), « *Les objectifs des réformes fiscales au Maroc* », Revue MASSALIK, n°13/14, 2010.
- 32- **MEDAGHRI Alaoui (M.)**, « *Fiscalisation du secteur informel* », Revue française des finances publiques, n° 28, 1989.
- 33- **MIGNON (EM.)**, « *La charge de la preuve : peut-on parler d'équité ?* », In, HATOUX (B.), *droit du contribuable, états des lieux et perspectives*, Economica, Paris, 2002.
- 34- **NADAH (A.)**, « *L'approche budgétaire axée sur les résultats : quelles implication pour la bonne gouvernance au Maroc ?* », Les cahiers du plan, H.C.P., n° 18, avril-mai 2008.

- 35- **PFISTER (M.)**, « *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique* », Documentation officielle pour la réunion ministérielle et la table ronde des experts de l'initiative NEPAD-OCDE pour l'investissement en Afrique du 11-12 novembre 2009.
- 36- **REMMAL (R.)**, « *Les moyens de lutte contre la fraude fiscale* », In, SAFI (Y.) et al. *La fraude fiscale*, Ed. Arabian Alhilal, Rabat, 1996.
- 37- **ROUBAUD (F.) & NORDMAN (C.J.)**, « *Une approche originale en économie du développement : 20 ans d'efforts pour mesurer et analyser l'économie informelle dans les pays en développement* », Revue DIALOGUE, n°31, octobre 2010
- 38- **SHAMAMBA (A.)**, « *La visite inopinée du fisc fait déjà trembler* », L'économiste, éd. n°2395 du 07/11/2006.
- 39- **SOUAIDI (M.)**, « *Médecins, chirurgiens-dentistes, pharmaciens : plus de régime forfaitaire* », La vie économique du 17/09/2004.
- 40- **SOUAIDI (M.)**, « *Comptabilité très simplifiée pour les toutes petites entreprises* », La vie économique, hebdomadaire marocain, du 24/09/2004.
- 41- **Transparency Maroc**, « *lutte contre la corruption en 2011 : entre le discours prometteur des pouvoirs publics et la réalité d'une corruption endémique* », revue de presse 2011 de l'Observatoire de la corruption et du développement de la transparence au Maroc.
- 42- **YETNA (B.)**, « *Secteur informel, fiscalité et équité, l'exemple du Cameroun* », revue Stateco, n°104, année 2009.
- 43- **ZAGHNOUN (A.)**, « *les dernières avancées dans la réforme du système d'imposition au Maroc* », Entretien, Maroc Hebdo International, n° 929, du 22 au 28 avril 2011.
- 44- **ZAKRAOUI (SG.)**, « *Le régime forfaitaire d'imposition : Quoi de neuf* », Revue Tunisienne de Droit, N°16, 200.

Textes juridiques :

- 1- Dahir du 9 juin portant règlement sur la comptabilité publique de l'empire chérifien, B.O., n° 244, du 25 juin 1917.
- 2- Dahir organique du 9 octobre 1920 portant institution de l'impôt de la patente, B.O n° 416, p.1709.
- 3- Dahir du 30-10-1939 portant institution d'un prélèvement exceptionnel sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions et rentes viagères. B.O.n°1410-bis du 07-11-1939.
- 4- Dahir du 12 Avril 1941 portant institution d'un supplément exceptionnel et temporaire à l'impôt des patentes, B.O. n° 1486, du 18-04-1941.
- 5- Dahir 1.59.430 du 31 décembre 1959 portant réglementation de l'impôt sur les bénéfices professionnels, B.O. n°2472 du 11/03/1960.

- 6- Dahir n°1-61-438 du 30 décembre 1961 relatif à l'impôt agricole. B.O, 2566 bis du 30-12-1961.
- 7- Dahir 1-77-372 du 30 décembre 1977 portant promulgation de la loi de finances pour l'année 1978 n°1-77 (Article 5 relatif à la TPI), (Article 2 relatif à la taxe urbaine) , B.O. n°3400 bis du 31-12-1977.
- 8- - Dahir n° 1-77-372 du 30 décembre 1977 portant promulgation de la loi de finances pour l'année 1978 n° 1-77, B.O. n°3400 bis du 31-12-1977.
- 9- Dahir n° 1-95-213 du 14 Joumada II 1416 (8 Novembre 1995) portant promulgation de la loi-cadre n° 18 -95 formant charte de l'investissement.
- 10- Dahir 1-92-280 du 29 décembre 1992 portant loi de finances pour l'année 1993, B.O. n° 4183 bis, du 30/12/1992
- 11- Dahir n° 1-91-228 du 13 joumada I 1413 (9 novembre 1992) portant promulgation de la loi n° 57-90 relative aux Centres de gestion de comptabilité agréés, B.O., n° 4183 bis du 30 décembre 1992.
- 12- Dahir n° 1-03-194 du 11 septembre 2003 portant promulgation de la loi n° 65-99 relative au code du travail.
- 13- Dahir n° 1-05-178 du 15 moharrem 1427 portant promulgation de la loi n° 34-03 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés (B.O. n° 5400 du 2 mars 2006).
- 14- Décret n°2-07-995 du 23 chaoual 1429 (23 octobre 2008) relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'économie et des finances, B.O., n°5680 du 6 novembre 2008.
- 15- Décret n° 2.98.25 du 30/06/1998 fixant les provinces bénéficiaires des droits de réduction.
- 16- Loi de finances pour l'année 1972 n°22-71 du 31 décembre 1971 (Article 2) : instituant une contribution complémentaire sur le revenu global des personnes physiques. B.O, n°3095 du 31-02-1972.
- 17- La loi n° 44-03 promulguée par le dahir n° 1-05-211 du 14 février 2006 ; B.O. n° 5404 du 16 mars 2006. Cette loi vient modifier la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants promulguée par le dahir n° 1-92-138 du 25 décembre 1992 ; B.O. n° 4183 bis du 30 décembre 1992.
- 18- Loi de finances n°40-08 pour l'année budgétaire 2009, B.O., n°5695 bis, du 31/12/2008.
- 19- La loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010.
- 20- La loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.
- 21- Note circulaire n° 707 commentant la loi de finances pour l'année budgétaire 1999/2000 du 21/07/1999.
- 22- Note circulaire n° 713 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 48-03 pour l'année budgétaire 2004.
- 23- Projet de note circulaire n°717 relative au code général des impôts, titre II : impôt sur le revenu.

- 24- Note du service de la D.G.I. n° 702/2010 du 28 décembre 2010.
- 25- Note de présentation du projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2012.
- 26- Note d'orientation de l'O.C.D.E., Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale (Note d'orientation), OCDE – Centre de politique et d'administration fiscale, Septembre 2004.

Rapports :

- 1- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 1998-2001.
- 2- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 2002.
- 3- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 2003.
- 4- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 2004.
- 5- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 2005.
- 6- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 2006.
- 7- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 2007.
- 8- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 2008.
- 9- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 2009.
- 10- Rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année budgétaire 2011.
- 11- Rapport sur les dépenses fiscales 2005.
- 12- Rapport sur les dépenses fiscales 2006.
- 13- Rapport sur les dépenses fiscales 2007.
- 14- Rapport sur les dépenses fiscales 2008.
- 15- Rapport sur les dépenses fiscales 2009.
- 16- Rapport sur les dépenses fiscales 2010.
- 17- Rapport annuel du FMI, rapport de 2011 intitulé : *Vers une croissance équitable et équilibrée.*
- 18- Rapport du FMI n°. CR/10/58, février 2010. (consultations de 2009 au titre de l'article IV.
- 19- Rapport sur les perspectives du Maroc à l'horizon 2025 : pour un développement humain élevé à l'occasion du cinquantenaire de l'indépendance du Royaume du Maroc.

- 20- Rapport de la direction de la statistique, *Synthèse des principaux résultats de l'enquête nationale sur le secteur informel non agricole 2006/2007*, département de la prévision économique et du plan, 2009.
- 21- Rapport de la direction de la statistique, *Synthèse des principaux résultats de l'enquête nationale sur le secteur informel non agricole 1999/2000*, département de la prévision économique et du plan, 2001.
- 22- **BENSAID (M.), HERZENNI (A.) & EL AOUI (N.)**, *Croissance économique et développement Humain*, [En ligne], Rapport thématique, Cinquante ans de développement humain, perspective 2025, p20. Disponible sur : www.hcp.ma
- 23- **MEJJATI (R.)**, « *Le secteur informel au Maroc : 1956-2004* », Cinquante ans de développement humain et perspectives 2025, Rapports thématiques, GT3-7, 2006.
- 24- **MOULINE (A. T.) & LAZRAK (A.) et al.** , Rapport sur les perspectives du Maroc à l'horizon 2025 : *pour un développement humain élevé*, à l'occasion du Cinquantenaire de l'Indépendance du Royaume du Maroc.
- 25- Rapport du conseil des prélèvements obligatoires français, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2007.
- 26- **CHAMBOLLE (Th.)**, *Propositions pour favoriser le développement des petites et moyennes entreprises Africaines*, Rapport et Projet de propositions de la Commission Economie et Développement, Haut conseil de la coopération internationale, France, mars 2008.
- 27- Rapport du conseil des prélèvements obligatoires en France, *Entreprises et « niches » fiscales et sociales : des dispositifs dérogatoires nombreux*, octobre 2010.
- 28- Bureau International de Travail, 1993 b, Rapport de la Conférence, Rapport pour la XVème Conférence Internationale des Statisticiens du Travail, Genève 19-28 Janvier 1993, BIT.

Colloques et séminaires :

- 1- **AMSELEK (PA.)**, « *Rapport général introductif sur la procédure de taxation d'office* », In, Actes des journées organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg les 3 et 4 mai 1979, *La taxation d'office à l'impôt sur le revenu*, L.G.D.G., Paris, 1980.
- 2- Assises nationales sur la fiscalité au Maroc, Rabat les 26 et 27 novembre 1999, Ministère de l'économie, des finances, de la privatisation et du tourisme.
- 3- **BOUVIER (M.)**, « *Condition de la légitimité du pouvoir fiscal aujourd'hui* », Assises nationales sur la fiscalité au Maroc, Rabat, 1999.
- 4- **BEN MOUSSA (A.)**, « *Les voies de recours du contribuable devant les commissions locales de taxation et devant la commission nationale du recours fiscal* », Assises nationales sur la fiscalité au Maroc, Rabat, 1999.
- 5- **BENSOUDA (N.)**, « *Groupes de pression et prise de décision fiscale au Maroc* », Revue Repère, n°15, juillet –septembre 2007.

- 6- **BENSOUDA (N.)**, « *la fiscalité de la petite et moyenne entreprise* », Allocution du directeur général des impôts devant l'association des femmes chefs d'entreprises du Maroc (A.F.E.M.), le 13 avril 2010.
- 7- **CHARMES (J.)**, 2003, *Progrès récents et lacunes persistantes dans la mesure de l'économie informelle*, Colloque de l'Université Hassan II-Ain Chock-Casablanca, 17-18 avril 2003.
- 8- **HASSOUN (A.)**, « *L'évasion fiscale en Afrique – cas du Maroc : sortes d'évasions et comment la maîtriser* », Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, C.A.R.A.R.D., 29 novembre,- 1^{er} décembre 2010, Tanger.
- 9- **KASRI (M.)**, « *Le rôle du juge administratif en matière d'efficience du contrôle de la procédure d'imposition et de la rectification de la base imposable* », 6^{ème} colloque régional à l'occasion du 50^{ème} anniversaire de l'institution de la cour suprême, *Le contentieux électoral et fiscal à la lumière de la jurisprudence de la cour suprême*, Rabat, 10-11 mai 2007.
- 10- **SABTI (A.)**, « *L'exonération fiscale à la lumière de la législation et de la jurisprudence : le cas du départ volontaire des fonctionnaires de l'Etat* », 6^{ème} colloque régional à l'occasion du 50^{ème} anniversaire de l'institution de la cour suprême, *Le contentieux électoral et fiscal à la lumière de la jurisprudence de la cour suprême*, Rabat, 10-11 mai 2007

Jurisprudence :

- 1- C.A. A., de Rabat, Arrêt n°248, dossier n°9/6/133 du 02/05/2007.
- 2- C.A.A., de Rabat, Arrêt n° 331, Dossier n° 54/06/9, du 23/05/2007, YOUSFI (M.) c. /D.G.I.
- 3- C.A.A., de Rabat, arrêt n° 348, du 30/05/2007.
- 4- C.A.A., de Rabat, Arrêt n° 321, Dossier n° 9/06/20, du 23/05/2007, DGI c./DRISSI (H.).
- 5- Cour Administrative d'appel, 3^e chambre, du 24 juin 1997, n° 95BX01312, Inédit au recueil Lebon.
- 6- C.A.A., 3^e chambre, du 5 février 2001, n° 99MA00723 Inédit au recueil Lebon.
- 7- C.E., 15 février 1982, requête n° 24096, R.F.J. 1982. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Sirey.
- 8- C.S.C.A., décision n° 168, dossier n° 424/425/98, du 18/02/1999, affaire MAHMOUDI c/ministre des finances.
- 9- C.S.C.A., décision n° 579, dossier n° 527/1/1999, du 20/04/2000, affaire DARKAOUI c/ministre des finances.
- 10- C.S.C.A., décision n°652, dossier n°2160/5/1/97, du 27/08/1998, affaire IRAKI c/D.G.I.
- 11- C.S.C.A., décision n° 619, dossier n° 674/1/2000, BERRADA (T.) c/D.G.I.

- 12- C.S.C.A., décision n°386 du 31/05/2001 publiée dans la R.E.M.A.L.D., n°62.
- 13- C.S.C.A., décision n°331, dossier n° 1828/4/1/2000, du 29/05/2003.
- 14- C.S.C.A., décision n°574, dossier n°986/4//2/2002, du 21/07/2004.
- 15- C.S.C.A., décision n°574, dossier n°986/4//2/2002, du 21/07/2004.
- 16- C.S.C.A., Décision n° 69, dossier n° 206/4/2/2002, du 19/01/2005, affaire directeur général des impôts c./Rami Med. Publié dans : R.E.M.A.L.D., n°62, 2005.
- 17- C.S.C.A., Décision n° 689, dossier n° 889/15/1/96, du 2/07/1998, affaire directeur général des impôts c. /Alfadel Hauria. Publié dans : R.E.M.A.L.D., n° 62, 2005
- 18- C.S.C.A., Arrêt n°351, dossier 803/4/1/2001, du 5/6/2003. Publié dans : R.E.M.A.L.D., n°62, 2005.
- 19- Décision du conseil constitutionnel français n° 79-107 D.C. du 12 juillet 1979.
- 20- Décision du conseil constitutionnel français n° 93-320 D.C., du 21 juin 1993.
- 21- Décision du conseil constitutionnel français n° 2000-440 D.C., du 10 janvier 2001.
- 22- Tribunal Administratif d'Oujda, jugement n° 118, dossier n° 124/2006 ش.ض, du 8 mai 2007, J.K (commerçant) c /administration fiscale.
- 23- T.A. de Rabat, jugement n°954, dossier n°555-3-04 du 06/06/2005, OUAROUS (AB.) c/L'administration fiscale.
- 24- T.A., de Rabat, jugement n°1362, dossier n°70/01 ش.ض, du 06/10/2005.
- 25- T.A., Rabat, jugement n° 1330, Dossier n° 5/03 ش.ض du 29/09/2005, BENAMGHAR (S.) c./D.G.I.
- 26- T.A. de Rabat, jugement n° 71, dossier n° 725/02 ش.ض, du 19/01/2006, affaire SAIDLAKHDAR c/ministère de finances.
- 27- T.A., d'Oujda, Jugement n°18/98, Dossier n°702/97 du 28/01/1998.
- 28- .A. d'Oujda, jugement 100/99, dossier n° 138/98 du 15/09/1999.
- 29- T.A. d'Oujda, jugement n°56, dossier n° 214/2004 ش.ض. du 06/03/2007, affaire Yahyaoui c/ministère de finances.
- 30- T.A., Oujda, jugement n°11, dossier n°154/2001 ش.ض, du 17/02/2005.
- 31- T.A. Oujda, jugement n° 179, du 06/07/2006.
- 32- T.A., d'Oujda, jugement n°56, dossier n°214/2004 ش.ض, du 06/03/2007.
- 33- T.A., de Rabat, jugement n°433, dossier n°737-3-04, du 14/03/2006, ADEL (M.) c/D.G.I.
- 34- T.A. de Rabat, jugement n° 205, dossier n°225-3-04, OGZAL (B.) c/D.G.I., du 15/02/2002.
- 35- T.A. de Rabat, jugement n° 1317, dossier n°1042-3-05, du 30/10/2006, LAHMOUCH (M.) c/D.G.I.

Webographie :

- 1- **ALAMI (A.)**, « *La C.N.R.F. plaide pour la formation et la publication* », L'économiste, édition n°443 du 15/2/1999, [En ligne], disponible sur : www.leconomiste.ma.
- 2- **AMAN (M.)**, « *La vérification des entreprises : organisation actuelle et potentialités* », Colloque international sur « *la réforme des finances publiques au Maroc et en France, pour une bonne gouvernance des finances publiques* », Rabat, le 12-13 et 14 septembre 2008, p.1. [En ligne], Disponible sur : www.finances.gov.ma.
- 3- **AGHNIM (E.)**, « *La gestion des finances de l'Etat : un aperçu historique* », AL-KHAZINA, [En ligne], n°4, octobre 2004, disponible sur : www.tgr.finances.gov.ma
- 4- **AGUENIOU (S.)**, « *Indemnités de départ volontaire : faut-il réviser la Loi de finances ?* », Quotidien la vie économique, n°132 du 20/02/2004. [En ligne], Disponible sur : www.lavieeco.com
- 5- **AKESBI (N.)**, « *Evolution et perspectives de l'agriculture marocaine* », [En ligne], 2006. Disponible sur : www.rdh50.ma/fr/pdf/contributions/GT3-3.pdf
- 6- **AYEE (J.), FJELDSTAD (O-H.), MARAIS (L.) & KEANLY (A.)**, *Efforts principaux à faire pour tirer parti des progrès accompli en matière de gouvernance fiscale*, In, *La bonne gouvernance financière publique en Afrique*, [En ligne] 6^{ème} séminaire annuel de I.C.A.R.B., Maurice, le 18 et 19 mai 2010, p.55. Disponible sur : <http://www.cabri-sbo.org/fr/publications-et-documents>.
- 7- **BACCOUCHE (N.) & KOSSENTINI (M.)**, *La plus-value en droit fiscal tunisien*, [En ligne], L'Harmattan, 2008, p.84. Disponible sur : <http://books.google.fr/>
- 8- **BENHIMA, (Y.)**, *La fiscalité au Maroc médiéval: évolution historique et processus fiscal*, Congreso Fiscalidad y sociedad en el Mediterraneo bajomedieval (Malaga, 17-20 de mayo de 2006), [En ligne], disponible sur : http://3923418619892941697-a-1802744773732722657-s-sites.googlegroups.com/site/ssouviron2/ResBenhima.htm?attachauth=ANoY7crTnbYtyCRRIHurgQTDdfSFL7ySgJKVIvu3XxAfhDRFXvmLiR0nRHZdeHrjlDP1aOVgj3p9KwAtN6tKFVrjgrR1XE0ms23KMma7iIMjvmgzmEb4ev_UWNeoIODuil4gH9RcBKgc5zevJThP_yAtPIJpFOigwexm3zU2IWk2J9V8hDAtOHFmZzfzOPISB9-ifragezJP&attredirects=0
- 9- **BENSOUDA (N.)**, « *La politique fiscale : quels ajustements face à la crise ?* », [En ligne], Disponible sur : www.finances.gov.ma
- 10- **BRUN (J. F.) et al.** « *Economie politique de la réforme de la transition fiscale : le cas du Maroc* », Afrique contemporaine, 2007/3 n°223-224, p.213, [En ligne], Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-afrique-contemporaine-2007-3-page-309.htm>
- 11- **BUREAU (M.)**, *L'entreprise à but non lucratif : un objet fiscal non identifié*, In : **BOURREAU-DUBOIS (C.) & BRUNO (J.)**, *Economie sociale et droit*, Tome2, [En ligne], L'Harmattan, Paris, 2006, p.26. Disponible sur : <http://books.google.com> > (Consulté le 29 mai 2011 à 23h).

- 12- **BURGUBURU (J.)**, *Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ?*, [En ligne], Disponible sur : www.etudes-fiscales-internationales.com/media/01/00/684477250.pdf
- 13- <http://www.readthequran.org/ONLINE/FRENCH1/001.html> [En ligne], (Traduction du CORAN, consultée le 7/4/2010).
- 14- **CHARLET (A.) & OWENS (J.)**, « *Une perspective internationale sur la TVA* », [En ligne], Revue de droit fiscal, n°39, septembre 2010. Disponible sur : www.oecd.org/dataoecd/3/28/46109145.pdf
- 15- **CHAOUI (M.)**, « *Le parlement ressort l'impôt sur la fortune* » [En ligne], L'économiste, Edition n° 3776 du 04/05/2012. Disponible sur : www.leconomiste.com
- 16- **DE WOLF (M.)**, « *La force probante de la comptabilité sur le plan fiscal* », [En ligne], Disponible sur : <http://www.businessandlaw.be/article476.html>.
- 17- **COLASSE (B.)**, *Les fondements de la comptabilité*, Coll. Repères, n°485, éd. La Découverte, Paris, 2007, cité par : **MICHAÏLISCO (C.)**, « *Qualité de l'information comptable* », [En ligne], Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, 2009, (pp. 1023 – 1033). Disponible sur : http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00540571_v1
- 18- Confédération générale des entreprises marocaines (C.G.E.M.), *Propositions de la CGEM pour l'élaboration de la Loi de finances 2012*, [En ligne], 12 septembre 2011. Disponible sur : www.cgem.ma
- 19- **COTTARELLI (C.)**, « *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, [En ligne], Département des finances publiques du FMI, 2011. Disponible sur : <http://www.imf.org/external/french/np/pp/2011/030811f.pdf>
- 20- **COTTE(N.)**, *Le Maroc contemporain , 1860* , [En ligne], disponible sur : http://books.google.fr/books?id=4G1gA70sW94C&printsec=frontcover&dq=NARCISSE+COTTE&source=bl&ots=QRUj0cW5Sc&sig=eJM0uL__WChukhS7gULxSJlcqJE&hl=fr&ei=ahyhTLWhBomnOJmRqYgL&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1&ved=0CBUQ6AEwAA#v=onepage&q&f=false
- 21- **Conseil des impôts en France**, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, Résumé du XXème rapport au président de la république, 2002, p.11.[en ligne], disponible sur : <http://www.ccomptes.fr/fr/CPO/documents/divers/Relat-contrib-resume.pdf>.
- 22- **DAOUD (I.B.) & OMRI (M.A.)**, Divergence comptabilité-fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis, 32^{ème} congrès de l'A.F.C. (Association Française de Comptabilité), « comptabilité, économie et société », [En ligne], Montpellier 10 et 11 mai 2011, Disponible sur : http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/64/68/00/PDF/Bouaziz_Daoud.pdf
- 23- **DELALANDE (N.)**, « *Le consentement de l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de confiance* », Revue d'Histoire Moderne et Contemporaine, n°56-2, 2009/2, p.136 et s.[En ligne], Disponible sur : http://www.cairn.info/article.php?ID_REVUE=RHMC&ID_NUMPUBLIE=RHMC_562&ID_ARTICLE=RHMC_562_0135

- 24- **DIOUF (A.)**, « *Lutte contre l'informel* », La gazette du Maroc, hebdomadaire marocain, n° 336, du 06/10/2003. [En ligne], disponible sur : www.lagazettedumaroc.com
- 25- Direction des Etudes et des Prévisions Financières, *Principales mesures par objectifs de 1990 à 2010*, [En ligne], disponible sur : www.finances.gov.ma/.../mesures/mesures-par-objectif.pdf
- 26- Direction des études et des prévisions financières, *Le système fiscal marocain : Diagnostic et défis*, document de travail n°43,1999, [En ligne], disponible sur : www.finances.gov.ma
- 27- **Document de référence pour la Conférence du Dialogue fiscal international** (La présente étude a été rédigée par le FMI avec le concours des autres organisations qui participent au D.F.I. (Banque Interaméricaine de développement, OCDE et Banque mondiale), *La fiscalité des petites et moyennes entreprises*, [En ligne], Buenos-Aires, octobre 2007, p.44. Disponible sur : www.itdweb.org
- 28- **ELARIF (H.)**, *PME : la nouvelle définition en cours de validation*, [En ligne], L'ECONOMISTE, n°3456, du 31/01/2011. Disponible sur : www.leconomiste.com
- 29- **Enquête l'économiste-sunergia**, *Les salaires des cadres 2007*, janvier 2007, p.6. [En ligne], Disponible sur : <http://www.leconomiste.com/upload/spécial/salaire%20des%20cadres%2020072332007.pdf>
- 30- **Enquête nationale sur le secteur informel** en 2007, [En ligne], Disponible sur : www.hcp.ma
- 31- **FRANKO (CH.)**, « *La conduite du changement par les T.I.C. (Technologies de l'information et de la communication) : l'exemple de l'administration des impôts* », Revue Française d'Administration Publique (R.F.A.P.), n° 110, 2004, p.335. [En ligne], Disponible sur : <http://www.cairn.info/>.
- 32- **FORESTINI (R.) & SERGE (B.)**, « *De la déclaration au contrôle fiscal : les droits et les devoirs du fisc* », [En ligne], Revue Générale du Contentieux Fiscal, numéro thématique : Les pouvoirs d'investigation du fisc, septembre/octobre, 2003, p.27. Disponible sur : <http://books.google.fr/>
- 33- **GOBEAUT (D.)**, « *L'accès des contribuables à l'information fiscale : de l'action gouvernementale à la pratique administrative* », Article écrit par l'auteur en reprenant les grandes lignes de la première partie du mémoire qu'il a soutenu : *La Politique de dialogue à la Direction générale des impôts : étude de cas : le centre des impôts d'Amiens*, Mémoire de D.E.A. : Science administrative, Amiens (France), 1987. [En ligne], Disponible sur : <http://www.u-picardie.fr/labo/curapp/revues/root/21/gobeaut.pdf>
- 34- **GAUTIER (J.F.)**, **RAKOTOMANANA (F.) & ROUBAUD (F.)**, « *La fiscalisation du secteur informel : recherche impôt désespérément* », [En ligne], In: Tiers-Monde. 2001, tome 42 n°168. Disponible sur : http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/tiers_1293-8882_2001_num_42_168_1550

- 35- **GAUTIER** (J.F.), « *L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar* », [En ligne], Revue d'économie du développement , 2001. Disponible aussi sur : <http://basepub.dauphine.fr/bitstream/handle/123456789/4929/2000-07.PDF?sequence=1>
- 36- **HAFIDI** (M.A), *Impôt sur la fortune, l'effet de mode*, [En ligne] Le Soir, quotidien marocain d'information générale, du 07/09/2011. Disponible sur : <http://www.lesoir-echos.com>
- 37- **HARAKAT** (M.), *Nouvelle gouvernance au Maroc : Grands enjeux et défis de demain*, [en ligne], In, LAMBERT (T.) & LEROY (M.), *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, Editions L'Harmattan, 2008, p.42. Disponible sur : <http://books.google.co.ma>
- 38- **HASSOUNE** (A.), *Les tendances actuelles des réformes fiscales orientées vers la modernisation des outils, des pratiques et le développement- l'expérience marocaine*-, séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, Centre africain de formation et de recherche administrative pour le développement (C.A.F.R.A.D.), 29 novembre-1^{er} décembre 2010, Tanger, [En ligne], : disponible sur : <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/cafrad/unpan043316.pdf/>
- 39- **HASSOUNE** (A.), *L'évasion fiscale en Afrique : cas du Maroc, sortes d'évasion et comment la maîtriser ?* Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, Centre africain de formation et de recherche administrative pour le développement, Tanger, le 29 novembre et 1^{er} décembre 2010. [En ligne], Disponible sur : <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/cafrad/unpan043317.pdf>
- 40- INITIATIVE CONCERTEE AFRICAINE SUR LA REFORME BUDGETAIRE (I.C.A.R.B.), *La bonne gouvernance financière : vers une budgétisation moderne*, In, *La bonne gouvernance financière publique en Afrique*, [En ligne] 6^{ème} séminaire annuel d'I.C.A.R.B., Maurice, le 18 et 19 mai 2010. Disponible sur : <http://www.cabri-sbo.org/fr/publications-et-documents>.
- 41- **KONING** (F.), *Le redressement fiscal à l'impôt sur le revenu*, [En ligne], Ed. Kluwer, 2003/2004. Disponible sur : <http://books.google.co.ma/books>
- 42- **LAMBERT** (T.), « *Le contribuable face à l'administration fiscale* » [En ligne]. Disponible sur l'url : <http://www.u-picardie.fr/labo/curapp/revues/root/17/lambert.pdf>
- 43- **LAZRAK** (R.), « *Impôts et contrôle politique* », L'hebdomadaire marocain L'économiste, édition n° 2258 du 19 avril 2006. [en ligne], disponible sur : <http://www.leconomiste.com/>
- 44- **LEROY** (M.), « *L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de la bureaucratie* », Revue Française de science politique, 44^e année, n°5, 1994. [En ligne], Disponible sur : http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/rfsp_0035-2950_1994_num_44_5_394865 .

- 45- **LOUIT** (Ch.), « *Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités* », Revue Les cahiers de droit, vol.24, n°3, 1983. [En ligne], Disponible sur : <http://id.erudit.org/iderudit/042558ar>
- 46- **MASMOUDI** (KH.), « *Projet de loi de finances 2012 : Tirs croisés sur le régime forfaitaire* », [En ligne], L'économiste, édition n° 3610, du 07/09/2011. Disponible sur : www.leconomiste.com
- 47- **Michaud** (P.), « *Liberté de gestion et financement de l'entreprise* », [En ligne], Disponible sur : <http://www.etudes-fiscales-internationales.com>
- 48- **Ministère de l'économie et des finances**, direction des études et des prévisions financières, « *La décennie des réformes et du progrès ...pour un Maroc moderne et solidaire, 1999-2009* » [En ligne], Revue Almaliya spécial N°7 Mars 2009, p. 23. Disponible sur : www.tax.gov.ma
- 49- **Ministère de l'économie et des finances** (direction des études et prévisions financières), *Principales mesures fiscales par objectifs 1990-2010*. [En ligne], disponible sur :

http://www.finances.gov.ma/depf/publications/en_catalogue/mesureslf/mesures.html
- 50- **M.E.F.** (direction des études et prévisions financières) , *Le système fiscal marocain : diagnostic et déficit* , juillet 1997. [En ligne], disponible sur : http://www.finances.gov.ma/depf/publications/en_catalogue/doctravail/doctexte_integral/dt43.pdf
- 51- **MOURJI** (F.) et al, « *Evaluation du secteur des petites et moyennes entreprise au Maroc dans le cadre du programme EMPRETEC MAROC* », [En ligne], Etude effectuée pour le Secrétariat de la C.N.U.C.E.D. dans le cadre du Programme Méditerranée 2000, juin 2001, p.11. Disponible sur : <http://www.lemagazinedumanager.com>
- 52- Note de synthèse de l'O.C.D.E. sur la gouvernance, *Fiscalité, renforcement de l'Etat et aide*, [En ligne], mars 2008, Disponible sur : www.oecd.org/dac/governance.
- 53- **PEETERS** (B.), *La relation entre le principe de sécurité juridique et le principe de l'égalité : un processus d'Echternach ?* [En ligne], in, TIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal*, éd. Kluwer, 2008, p.6. Disponible sur : www.tiberghien.com
- 54- **PFISTER** (M.), « *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique* », Documentation officielle pour la réunion ministérielle et la table ronde des experts de l'initiative NEPAD-OCDE pour l'investissement en Afrique du 11-12 novembre 2009, p.5. Disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/investissement/investissementpourledeveloppement/44007402.pdf>
- 55- **PREISSER** (M.), *Les sanctions administratives fiscales en Allemagne*, [En ligne], In, THIERRY (L.) & LIEB (J.P.), *Les sanctions administratives fiscales : aspect de droit comparé*, L'Harmattan, 2006, p.27. Disponible sur : <http://books.google.fr/>

- 56- **RAISSOUNI (O.)**, *Le cadre juridique du contrôle fiscal: recherche de l'efficacité et droit du contribuable*, [En ligne], document interne de la D.G.I., Disponible sur : www.tax.gov.ma
- 57- - **REVAULT (P.)**, « *La connexion comptabilité fiscalité, à la fois simple et complexe, est-elle pérenne ?* », [En ligne], <http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article489>
- 58- **SAMSON (M.)**, « *L'interprétation constitutionnelle et l'interprétation fiscale, encore aux antipodes ?* », Lex Electronica, Revue du centre de recherche en droit public, vol.15, n°2, Automne 2010, p.2. [En ligne], Disponible sur : http://www.lexelectronica.org/en/resumes_complets/289.html
- 59- **Secrétariat général du gouvernement marocain** : [En ligne], disponible sur : http://www.sgg.gov.ma/historique_bo.aspx?id=982
- 60- - **SID AHMED (K.)**, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : étude comparative*, [En ligne], T2, L'Harmattan, p.127. Disponible sur : http://books.google.co.ma/books?id=SX2pPu-iOLIC&pg=PA162&dq=garantie+du+contribuable&hl=fr&sa=X&ei=Cv46T_qePMi68gPG1rT6Cg&ved=0CDMQ6AEwAQ#v=onepage&q=garantie%20du%20contribuable&f=false
- 61- **SOUAIDI (M.)**, « *Comptabilité très simplifiée pour les toutes petites entreprises* », La vie économique, hebdomadaire marocain, du 24/09/2004. [En ligne], disponible sur : www.lavieeco.ma.
- 62- **TREMBLAY (P.)**, « *Tel Etat, tel fiscalité* », [En ligne], Politique, n°17, 1990, p.32. Disponible sur : <http://id.erudit.org/iderudit/040647ar>.
- 63- **WEIWER (J.)**, *La charge de la preuve des actes anormaux de gestion*, [En ligne] mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies, Université Robert Schuman, Strasbourg, 2003-2004, p.13-14. Disponible sur : <http://cde.alsace.cnrs.fr/IMG/pdf/Weiwer.pdf>.
- 64- **WILLIAM (D.)**, « *Impôt sur la fortune : les vrais patriotes !* » [En ligne], finances-news du 20/09/2011. Disponible sur : <http://www.financenews.press.ma/portail/index.php?/La-Une/impot-sur-la-fortune-les-vrais-patriotes.html>
- 65- **WALTHER (R.)**, « *La formation professionnel en secteur informel : rapport sur l'enquête terrain au Maroc* », [En ligne], Agence Française de Développement (A.F.D.). Disponible sur : www.afd.fr

Liste des tableaux et graphiques

I- Liste des tableaux

Tableau 1 - Tableau illustratif du caractère progressif de la zakat (cas des chameaux.....	28
Tableau 2 – Part de la contribution complémentaire dans les recettes fiscales directes et budgétaires totales (en pourcentage).....	58
Tableau 3 – Comparaison entre les catégories de l'IGR en matière des charges de famille, du seuil exonéré et du barème.....	73
Tableau 4 – Evolution de la structure fiscale (La période 1998-2009) (en pourcentage)	78
Tableau 5 – Les conditions d'application du R.N.R., R.N.S. et du forfait avant la loi de finances 2009..	81
Tableau 6 – Les conditions d'application du R.N.R., R.N.S. et du forfait après la loi de finances 2009..	82
Tableau 7 – principales mesures fiscales relatives à la cotisation minimale.....	165
Tableau 8 - Evolution des recettes fiscales pendant la période 1980-1989. (En MDHS). (y compris TVA des collectivités locales).....	203
Tableau 9 - Part des recettes fiscales dans le P.I.B.(en pourcentage).....	205
Tableau 10 – Evolution de la pression pendant la période 1990 – 2009.....	206
Tableau 11 – Tranches de revenus et taux d'imposition avant la loi de finances 2007.....	208
Tableau 12 – Les barèmes d'imposition à l'I.R. à partir de 2007.....	209
Tableau 13 - Barèmes applicables aux revenus acquis à compter du 1 ^{er} janvier 2009.....	210
Tableau 14 – Les barèmes applicables aux revenus acquis à compter du 1 ^{er} janvier 2010.....	210
Tableau 15 – Evolution des recettes de l'I.R.(en MD DH) et du nombres de contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu.....	211
Tableau 16 – Part de l'IR dans les recettes totales.....	212
Tableau 17 - Evolution comparée des recettes publiques et des recettes de l'IR de 1980 à 2009 entre les P.V.D. et l'O.C.D.E.....	213
Tableau 18 - La contribution des différentes catégories de revenus aux recettes globales de l'IR.....	216
Tableau 19 - Contribution sociale de solidarité sur les bénéfices et revenus des entreprises.....	218
Tableau 20 – Contribution sociale de solidarité des personnes physiques.....	219
Tableau 21 - L'évolution de l'épargne nationale en pourcentage du P.I.B.....	222
Tableau 22 – Evolution de l'épargne des ménages par rapport au revenu disponible brut.....	223
Tableau 23 – Evolution de l'investissement nationale en pourcentage du P.I.B.	229
Tableau 24 – Répartition des Unités de production informelles (U.P.I.) selon les régions.....	269
Tableau 25 – Volume de l'emploi dans le secteur informel.....	271
Tableau 26 - La répartition des unités de production selon le secteur d'activité.....	273
Tableau 27 - Les principales initiatives pour promouvoir les PME.....	274
Tableau 28 – La répartition des 5 taux spécifiques de l'I.R.....	353

Tableau 29 - Les droits recouvrés résultant de dossiers réglés par voie d'accord durant la période 2004/2008.....	356
Tableau 30 – Droits recouvrés selon l'aboutissement de la procédure par les brigades de vérification	357
Tableau 31 - Droits recouvrés selon l'aboutissement de la procédure par les subdivisions d'assiette	357

II- Liste des graphiques

Graphique 1 – Evolution des recettes fiscales pendant la période 1980-2009.....	203
Graphique 2 - Part des recettes fiscales dans le P.I.B. (en pourcentage).....	205
Graphique 3 - Evolution de la pression fiscale pendant la période 1990 – 2009.....	206
Graphique 4 - Evolution des recettes de l'IR et de la population fiscale assujettie à l'IR.....	212
Graphique 5 – La contribution des différentes catégories de revenus aux recettes globales de l'IR.	216
Graphique 6 – Evolution de l'épargne et de l'investissement (en % du PIB).....	229
Graphique 7 – Recettes de l'IR par catégorie de revenus (en %)......	253
Graphique 8 - La répartition des unités de production selon le secteur d'activité (en %)......	273

Table des matières

<i>Introduction générale</i>	1
------------------------------------	---

Partie Première

<i>Le caractère dualiste du système d'évaluation de la base d'imposition</i>	17
--	----

Titre I : Le caractère dualiste des techniques d'évaluation : un fond traditionnel sur des bases de techniques modernes	19
--	----

Chapitre 1 : Genèse du caractère traditionnel des modalités d'évaluation de la base imposable	22
--	----

Section I : les origines du système traditionnel d'évaluation	24
--	----

Paragraphe 1 : Evolution des techniques d'évaluation de l'impôt au Maroc	26
---	----

A- Les techniques d'évaluation de l'impôt au temps du Maroc médiéval	26
--	----

1 -La zakat : Des techniques avancées d'évaluation des revenus	26
--	----

2 – La légitimité du pouvoir politique entre le légalisme et l'extra-légalisme	
--	--

<i>fiscal</i>	30
---------------------	----

B-Tentative et échec de la modernisation des techniques d'évaluation	33
--	----

Paragraphe 2 : Le point d'inflexion de modernisation des techniques d'évaluation de l'impôt	36
--	----

A- Les techniques d'évaluation pendant le protectorat : des innovations sur un fond traditionnel	36
--	----

B- Consécration des mêmes techniques d'évaluation au lendemain de l'indépendance.....	39
---	----

1- L'impôt agricole	40
---------------------------	----

2-L'impôt des patentes	41
------------------------------	----

3- L'impôt sur les bénéfices professionnels (I.B.P)	42
---	----

4- La fiscalité foncière : La taxe urbaine et la taxe sur les profits immobiliers	44
---	----

5- La contribution complémentaire.....	46
--	----

Section II : Les limites du système d'évaluation traditionnel	48
--	----

Paragraphe 1 : Les limites d'ordre général du système d'évaluation traditionnel..	48
--	----

A- Les limites socioéconomiques du système traditionnel d'évaluation	49
--	----

1-Les limites économiques du système d'évaluation traditionnel.....	49
---	----

2-Les limites psychosociales du système traditionnel d'évaluation.....	51
--	----

B- Les limites politiques du système d'évaluation traditionnel	52
--	----

Paragraphe 2 : Les limites spécifiques au système d'évaluation traditionnel	54
--	----

A- Un système complexe et des règles d'imposition défaillantes.....	55
---	----

1-Complexité, incohérence et inefficacité du système cédulaire.....	55
---	----

2-Défaillance des règles d'imposition.....	56
--	----

B- La multiplicité des prélèvements fiscaux, des taux d'imposition et des régimes particuliers	57
--	----

1-La multiplicité des prélèvements.....	57
---	----

2-La multiplicité des taux	59
----------------------------------	----

3-La diversité des déductions	60
-------------------------------------	----

4-Le primat de la fiscalité indirecte	60
---	----

Chapitre II : Les tendances du système d'évaluation actuel.....	62
<i>Section I : Les apports des réformes de la politique fiscale au système d'évaluation</i>	
<i>moderne de l'impôt sur le revenu</i>	64
Paragraphe 1 : Les phases essentielles de la réforme fiscale.....	64
A- Les objectifs de la réforme fiscale au Maroc	64
B- Les phases essentielles des réformes fiscales depuis 1984	68
1-La phase de transformation du système analytique en système synthétique.....	68
2-La Phase de l' « automatisation et uniformisation des avantages fiscaux »	69
3-La Phase des ajustements du système fiscal	70
Paragraphe 2 : Aspects majeurs de la réforme de l'impôt sur le revenu des	
personnes physiques.....	71
A- L'institution de l'impôt général sur le revenu (I.G.R) : état des lieux.....	72
1-Les raisons d'être de l'I. G. R.....	72
2-Persistance des inégalités dans l'appréhension des revenus	76
B- La structure fiscale : persistance relative du primat des impôts indirects.....	77
<i>Section II : Apports de la réforme au système d'évaluation de l'IR.....</i>	79
Paragraphe 1 : Les règles d'imposition à l'IR : un dispositif hétéroclite	79
Paragraphe 2 : Les mesures incitatives et la modernisation du système d'évaluation.....	85
 Titre II : Les facteurs d'in vraisemblance du système d'évaluation de la matière	
imposable.....	91
 Chapitre I : L'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale : facteur	
d'in vraisemblance du système d'évaluation	93
<i>Section I : L'interprétation et de la qualification du texte fiscal, source d'incertitude de</i>	
<i>la matière imposable à l'IR.....</i>	95
Paragraphe 1 : L'imprécision de la norme fiscale et son corollaire l'incertitude de	
la matière imposable à l'IR	95
A- Le caractère incertain de la norme fiscale	95
1-La complexité de la norme fiscale.....	96
2-Les problèmes d'interprétation	97
B- L'usage de notions vagues et l'incertitude de la matière imposable	101
1-La hiérarchie des lois : source de l'imprécision de la matière imposable	101
2-L'imprécision du vocabulaire juridique entraîne l'imprécision de la matière	
imposable	104
Paragraphe 2 : Répercussions d'une qualification incertaine sur la matière imposable.....	110
A- La qualification retenue par l'administration fiscale.....	110
B- La qualification retenue par le juge fiscal	115
<i>Section II : L'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et le flottement de la</i>	
<i>matière imposable.....</i>	121
Paragraphe 1 : La capacité d'action limitée de l'administration fiscale	121
A- La faiblesse des moyens d'action de l'administration fiscale	122
1-Faiblesses des moyens humains	122
2-Insuffisance des moyens matériels	126
B- Les limites de l'organisation du contrôle fiscal.....	129
1-La prééminence de la contrainte du rendement.....	129
2-La qualité du contrôle fiscal	131
Paragraphe 2 : La prédominance de la subjectivité dans le pouvoir de l'administration	
fiscale	133

A- L'opacité de l'étendue du pouvoir du fisc	134
1-Les limites d'ordre méthodologique	137
2-Les limites d'ordre administratif	138
B- L'opacité du rapport administration-contribuable	139
Chapitre II : L'imperfection des techniques et modalités de détermination de la base imposable à l'IR.....	144
Section I : Les insuffisances des régimes réels d'imposition	145
Paragraphe 1 : Les problèmes de fond du régime net réel (R.N.R)	145
A- L'Effet de la relativité de la valeur probante de la comptabilité sur la base d'imposition ..	145
B- L'effet de l'insuffisance de la qualité de la norme comptable et fiscale sur la détermination de la base d'imposition	148
1-L'effet des charges déductibles sur le calcul du résultat fiscal.....	149
2-Les effets de la gestion fiscale sur la détermination de la base imposable	154
Paragraphe 2 : Le régime d'imposition simplifié (R.N.S)	159
A- Les raisons d'être du R.N.S.....	159
B- Les limites du R.N.S.....	161
1-Des structures économiques inadaptées	161
2-Les insuffisances de la cotisation minimale	164
Section II : Persistance du caractère rudimentaire et arbitraire des techniques et modalités d'évaluation de la matière imposable	169
Paragraphe 1 : Les méthodes présomptives d'évaluation	169
A- Les défaillances du régime d'imposition forfaitaire	170
1-Le caractère rudimentaire et approximatif du régime d'imposition forfaitaire.....	170
2-Le caractère incertain et approximatif du bénéfice forfaitaire.....	174
B- L'arbitraire des méthodes indiciaires	179
Paragraphe 2 : La détermination unilatérale des revenus: des méthodes de reconstitution de la matière imposable estimatives.....	182
A- La détermination unilatérale du revenu global	184
B- La détermination unilatérale des revenus catégoriels : cas des revenus professionnels	186
Conclusion de la première partie	195

Deuxième partie

Pour une meilleure équité du système d'évaluation de la base d'imposition.....	197
Titre I : Les incidences financières, économiques et sociales du système d'évaluation de la matière imposable	199
Chapitre I : Les incidences financières et économiques du système d'évaluation	201
Section I : Les incidences financières du système d'évaluation.....	202
Paragraphe 1 : Evolution des recettes fiscales	202
Paragraphe 2 : Les incidences financières du système d'évaluation	207
A- Le poids de l'IR dans les finances de l'Etat.....	207
B- L'impact financier du système d'évaluation	215
Section II : L'impact du système d'évaluation sur le développement économique	221
Paragraphe 1 : L'impact du système d'évaluation sur la propension à épargne.....	221
A- Les facteurs qui influencent la formation de l'épargne	221
B- L'action du système d'évaluation sur la propension à épargner	224
1-Le niveau d'imposition et l'épargne privée	224

2-Le niveau d'imposition et l'épargne publique	226
Paragraphe 2 : L'impact du système d'évaluation sur l'investissement.....	227
A- Le système d'évaluation et la décision d'investir	228
B- Les incidences du système d'évaluation sur le comportement fiscal des entreprises en matière d'investissement.....	230
1-Comportement fiscal des entreprises en matière d'investissement de création	230
2-Comportement fiscal des entreprises en matière d'investissement d'extension	232
Chapitre II : Les incidences sociopolitiques du système d'évaluation	234
Section I : Le système d'évaluation et la volonté politique d'extraction fiscale	235
Paragraphe 1 : Les limites de la volonté politique d'extraction fiscale	235
Paragraphe 2 : La fraude fiscale : l'iniquité flagrante du système d'évaluation ...	240
A- La fraude : état des lieux	240
1-Les ressorts et les procédés de l'indiscipline fiscale	240
2-L'ampleur de la fraude fiscale dans l'économie marocaine.....	251
B- Les voies de lutte contre l'indiscipline fiscale	255
1-Les mesures entreprises en vue de lutter contre l'indiscipline fiscale	256
2-Quelles stratégies pour lutter contre l'indiscipline fiscale	260
Section II : Le secteur informel : ampleur et stratégie de fiscalisation	264
Paragraphe 1 : L'ampleur du secteur informel dans l'économie marocaine	264
A- Les méthodes indirectes d'appréhension du secteur informel.....	265
B- Les méthodes directes d'appréhension du secteur informel	266
1-Les causes de la consolidation du secteur informel au Maroc	266
2-L'importance du secteur informel dans l'économie marocaine.....	268
Paragraphe 2 : Quelle stratégie pour la fiscalisation du secteur informel ?	273
A- Les limites des mesures incitatives à la fiscalisation du secteur informel	274
B- Les modalités de fiscalisation du secteur informel.....	277
1-Les déterminants de la fiscalisation du secteur informel.....	277
2-Sédentarisation des marchands ambulants et canalisation du secteur informel	279
Titre II : Vers un système d'évaluation de la base d'imposition plus performant et rationnel	286
Chapitre I : La régulation endogène et exogène du système d'évaluation.....	288
Section I : La régulation endogène du système d'évaluation.....	289
Paragraphe 1- Aménagement des régimes d'imposition	289
A- Aménagement des régimes d'imposition rudimentaires	289
B- Le renforcement des régimes d'imposition réels.....	294
Paragraphe 2- La nécessité de réformer et de rationaliser les commissions de taxation	296
A- Dépasser les faiblesses constatées au niveau des commissions de taxation.....	296
1-Les commissions locales de taxation (C.L.T).....	297
2-La commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F.)	300
B- Vers l'institution des commissions régionales de recours fiscal (C.R.R.F.)	302
Section II : La Régulation Exogène du système d'évaluation.....	304
Paragraphe 1 : Renforcer les garanties octroyées au contribuable dans le cadre de la procédure de vérification.....	305
A- Les garanties du contribuable lors du déroulement de la vérification.....	305
1-Renforcer les garanties d'ordre procédural	305
2-Renforcer les autres garanties attachées à la vérification : le secret professionnel.....	309

B- Renforcer les garanties d'ordre jurisprudentiel	313
Paragraphe 2 : Renforcer les garanties du contribuable dans le cadre de la procédure de redressement	316
A- Délimitation des contours de la procédure de rectification contradictoire et de la procédure unilatérale	316
B- Renforcer la procédure de rectification contradictoire	318
1- <i>La nécessité de renforcer le droit du contribuable à l'information et à la contradiction</i>	319
2- <i>La nécessité de généraliser le recours à la procédure de rectification contradictoire</i>	321
Chapitre II : La promotion d'un système fiscal démocratique : un renforcement de la gouvernance fiscale.....	326
<i>Section I : Renforcement et rationalisation de l'action des principaux acteurs fiscaux....</i>	<i>327</i>
Paragraphe 1 : rationalisation de la décision fiscale	327
A- Renforcement du régime de la preuve.....	328
1- <i>L'insuffisance des présomptions légales</i>	328
2- <i>Le rôle complémentaire des présomptions judiciaires</i>	332
B- Evacuer le facteur subjectif des composantes de la décision d'imposition	337
1- <i>Circonscrire le pouvoir discrétionnaire des agents du fisc</i>	337
2- <i>Atténuer la divergence fiscalité-comptabilité</i>	339
Paragraphe 2 : La nécessité d'une véritable restauration normative du consentement à l'impôt	341
A- Le consentement à l'impôt est corollaire d'un environnement démocratique.....	342
B- Pour un parlement qui détient véritablement le pouvoir fiscal.....	343
<i>Section II : La concertation en matière fiscale, une composante fondamentale du pouvoir fiscal démocratique.....</i>	<i>348</i>
Paragraphe 1 : La concertation : une démarche recommandée pour tout pouvoir fiscal démocratique	348
A- Fonder le pouvoir fiscal sur la concertation	348
B- Vers un impôt sur le revenu simplifié	351
Paragraphe 2 : Les accords avec l'administration fiscale : une détermination concertée des bases d'imposition	354
A- Le principe de légalité à l'épreuve des accords fiscaux	354
1- <i>Ampleur et motivations du recours aux accords pris en matière fiscale</i>	355
2- <i>Fondements juridiques et jurisprudentiels des accords avec l'administration fiscale</i>	358
B- Etendue et limite des accords pris en matière fiscale	366
1- <i>Limite des accords pris en matière fiscale</i>	336
2- <i>Etendue des accords pris en matière fiscale</i>	367
Conclusion de la partie II	372
Conclusion générale	374
Bibliographie.....	380
Liste des tableaux et graphique.....	399